



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração
Ano 2013

MARISA ESTEVÃO DO POC AO SNC: UMA ABORDAGEM
BATISTA COSTA



**MARISA ESTEVÃO
BATISTA COSTA**

DO POC AO SNC: UMA ABORDAGEM

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do professor Jorge Manuel da Rocha São Marcos, Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

o júri

presidente

Prof. Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
Professora Adjunta da Universidade de Aveiro

arguente

Prof. Mestre Helena Maria Santos de Oliveira
Assistente de 2º Triénio Equiparada do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

orientador

Prof. Mestre Jorge Manuel da Rocha São Marcos
Professor Adjunto da Universidade de Aveiro

agradecimentos

A todos os amigos e familiares, que de alguma forma contribuíram para a realização do meu objetivo, em especial aos meus pais que estiveram sempre ao meu lado e foram a minha grande motivação, o meu obrigado.

Um enorme agradecimento à Monique pela amizade, motivação, paciência e críticas construtivas. À Joana e à Inês, também pela motivação, pela amizade e por acreditarem no meu trabalho.

Um agradecimento muito especial ao meu orientador Professor Jorge São Marcos por toda a contribuição para a realização deste trabalho.

palavras-chave

Plano Oficial de Contabilidade (POC), Sistema de Normalização Contabilística (SNC), Demonstrações Financeiras (DF's)

resumo

Acompanhando o processo de harmonização contabilística e de relato financeiro desenvolvido pela União Europeia (UE), foi criado, em Portugal, um novo corpo de normas coerentes com as normas internacionais de contabilidade em vigor na UE. O Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que entrou em vigor no nosso país, em 2010, surge na linha de modernização contabilística ocorrida na UE, e baseia-se em princípios e não em regras, possibilitando, assim, ser um sistema aderente ao modelo do International Accounting Standards Board (IASB) adotado pela UE.

As regras de contabilidade baseadas no Plano Oficial de Contabilidade (POC) foram substituídas pelas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) patentes no SNC. As NCRF trouxeram algumas alterações a nível contabilístico mas também a nível fiscal.

A existência de novas terminologias e novas regras levou a que se tornasse útil analisar as mudanças ocorridas e o seu impacto nas Demonstrações Financeiras (DF's) das empresas. Assim, neste trabalho analisa-se o POC e SNC e enumeram-se as diferenças entre os dois normativos. Posteriormente, é feita uma análise fiscal percebendo-se de que forma as regras do Sistema Tributário foram influenciadas pela entrada em vigor do SNC e as alterações, nele, ocorridas.

Para terminar, desenvolveu-se um estudo empírico, onde se analisa e percebe o impacto das alterações trazidas pelo SNC nas DF's das entidades portuguesas.

keywords

National Plan of Accounts (POC), Accounting Standardisation System (SNC), Financial Statements

abstract

Following the harmonization process of accounting and financial reporting developed by the European Union (EU) was created in Portugal, a new set of rules consistent with the international accounting standards in force in the EU. The Accounting Standardization System (SNC), which became effective in our country in 2010 arises in line with the accounting modernization occurred in the EU, and is based on principles instead of rules; thus enables a system adherent to the International Accounting Standards Board (IASB) model adopted by the EU.

The accounting rules based on the National Plan of Accounts (POC) were replaced by the Accounting and Financial Reporting Standards (NCRF) as defined in the SNC. The NCRF brought some changes both in accounting and fiscal systems.

The existence of new terminology and rules justified the analysis of the changes occurred and their impact on the Financial Statements of the companies. Thus, this thesis analyzes the POC and SNC and lists the differences between the two standards. Thereafter, a fiscal analysis will be undertaken to understand in what extent the Tax System was influenced by the entry into force of the SNC and the changes that took place.

Finally, it is developed an empirical study, where is analyzed and perceived the impact of the changes brought by the SNC into the Financial Statements of the Portuguese entities.

Índice

Introdução	1
Capítulo I Revisão Bibliográfica.....	3
Capítulo II Enquadramento e Contextualização	11
1. Sistema de Normalização Contabilística.....	13
1.1 Origem.....	13
1.2 Aplicação.....	16
1.3 Estrutura Conceptual.....	18
2. Sistema de Normalização Contabilística por oposição ao Plano Oficial de Contabilidade	21
2.1 Demonstrações Financeiras.....	21
a) Balanço	22
b) Demonstração dos Resultados	24
c) Demonstração das Alterações no Capital Próprio	27
d) Demonstração dos Fluxos de Caixa	28
e) Anexo.....	30
2.2 Depreciações e Amortizações	32
2.3 Provisões.....	35
2.4 Locações	38
2.5 Empréstimos Obtidos	41
2.6 Propriedades de Investimento	43
2.7 Imparidade de Ativos.....	45
2.8 Inventários.....	49
2.9 Subsídios do Governo	53
2.10 Agricultura	55
2.11 Contratos de Construção.....	57

2.12 Benefícios dos Empregados	61
2.13 Ativos Intangíveis.....	63
2.14 Ativos Fixos Tangíveis	66
2.15 Rédito	68
2.16 Matérias Ambientais	71
2.17 Instrumentos Financeiros	73
2.18 Taxas de Câmbio.....	76
3. A Fiscalidade em SNC	77
3.1 Depreciações e Amortizações	77
3.2 Provisões	80
3.3 Locações	81
3.4 Empréstimos Obtidos	82
3.5 Propriedades de Investimento	83
3.6 Imparidade de Ativos	84
3.7 Inventários	85
3.8 Subsídios do Governo	86
3.9 Agricultura	87
3.10 Contratos de Construção.....	88
3.11 Benefícios dos Empregados	89
3.12 Rédito	90
3.13 Instrumentos Financeiros	91
Capítulo III Estudo de Caso.....	93
Enquadramento.....	95
1. “Portugal Telecom, SGPS, S.A.” – PT	96
2. “ZON Multimédia – Serviços de Telecomunicações e Multimédia, SGPS, S.A.” – ZON.....	99

3. “Oliveira e Irmão, S.A.” – OLI	100
Síntese.....	101
Capítulo IV Conclusões	103
Considerações Finais	105
Referências Bibliográficas.....	109

Índice de Figuras

Figura 1: Decreto-Lei n.º 158/2009.....	15
Figura 2: Normalização aplicada por cada tipo de entidade	17
Figura 3: Balanço	23
Figura 4: Demonstração dos Resultados por Funções.....	25
Figura 5: Demonstração dos Resultados por Naturezas	26
Figura 6: Demonstração das Alterações no Capital Próprio	27
Figura 7: Demonstração de Fluxos de Caixa.....	29
Figura 8: Quando reconhecer uma provisão	36
Figura 9: Registo Provisões.....	37
Figura 10: Registo de uma Locação Financeira	39
Figura 11: Registo de uma Locação Operacional.....	40
Figura 12: Capitalização de Custos POC vs SNC	42
Figura 13: Propriedade de Investimento.....	44
Figura 14: Registo de uma Perda por Imparidade.....	46
Figura 15: Reversão de uma Perda por Imparidade reconhecida	46
Figura 16: Imparidade POC vs SNC.....	47
Figura 17: Plano de Contas (Inventários) – POC vs SNC	49
Figura 18: Registo de um Subsídio	54
Figura 19: Despesas com a constituição de uma sociedade. Do POC ao SNC ...	65
Figura 20: Objetivo da NCRF 26	71
Figura 21: Mensuração de Instrumentos Financeiros.....	74
Figura 22: Modelo 32 – Mapa de depreciações e amortizações	78

Abreviaturas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AI – Ativos Intangíveis

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CNC - Comissão de Normalização Contabilística

CSC - Código das Sociedades Comerciais

CMP - Custo Médio Ponderado

DACP - Demonstração das Alterações no Capital Próprio

DFC - Demonstração dos Fluxos de Caixa

DC – Diretriz Contabilística

DF – Demonstração Financeira

DF's – Demonstrações Financeiras

DR – Demonstração dos Resultados

EC – Estrutura Concetual

IAS – International Accounting Standard

IASB - International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standard

MEP - Método da Equivalência Patrimonial

MLN - Método do “Lucro Nulo”

MPA - Método da Percentagem de Acabamento

NCM - Normalização Contabilística para Microentidades

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-PE -Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PE – Pequenas Entidades

POC – Plano Oficial de Contabilidade

PwC - PricewaterhouseCoopers

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

Introdução

Numa tentativa de harmonização contabilística, a nível europeu, entrou em vigor em Portugal, no ano de 2010, o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este novo sistema contabilístico, que veio substituir o Plano Oficial de Contabilidade (POC) em vigor até então, é constituído por um conjunto de Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), que com base em normas internacionais visam aproximar a contabilidade praticada em Portugal das regras contabilísticas em vigor nos restantes países europeus.

Até à data, os estudos existentes relativos à problemática da entrada em vigor do SNC são escassos, pretendendo-se assim com a presente tese analisar o impacto do SNC na contabilidade, e consequentemente nas Demonstrações Financeiras (DF's), das entidades portuguesas.

Este trabalho será estruturado em 4 partes distintas. Inicialmente será elaborada uma revisão bibliográfica de forma a perceber o que outros autores entendem acerca da problemática POC vs SNC. Numa segunda parte far-se-á uma análise teórica, dos dois normativos em questão, de forma a detetar as diferenças existentes entre eles, quer a nível de regras contabilísticas quer de alterações fiscais. Neste ponto será feita uma análise das regras contabilísticas usadas, tendo em conta o SNC, e uma breve enumeração das diferenças existente entre POC e SNC. No terceiro capítulo, serão analisados os relatórios e contas de três entidades empresariais pertencentes ao mercado nacional, e que aplicam as NCRF desde 1 de Janeiro de 2010, de forma a perceber o impacto que, na realidade, as entidades nacionais sentiram com a entrada em vigor das novas normas contabilísticas. Para terminar, no quarto capítulo, serão apresentadas algumas conclusões finais acerca do trabalho desenvolvido, nos três capítulos anteriores.

Capítulo I

Revisão Bibliográfica

O crescimento da economia, através da expansão das empresas para o exterior, levou à necessidade de harmonização contabilística, entre os diversos países pertencentes ao mercado de hoje. O Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, do Ministério das Finanças e da Administração Pública veio aprovar o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2010, permitindo assim a Portugal aproximar-se das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) em vigor na maioria dos países europeus.

Esta alteração foi necessária uma vez que o Plano Oficial de Contabilidade (POC) já se tinha mostrado insuficiente para entidades com mais exigências ao nível de relato financeiro, devido às profundas alterações ocorridas nos últimos anos na conjuntura económica, a nível nacional, europeu e mundial.

Por sua vez, o novo SNC surge como um novo instrumento ao serviço daquelas empresas portuguesas que têm uma dimensão que as colocam num elevado ambiente de negócio. Segundo Paula Franco e Pedro Roque, o SNC *“visa que a normalização contabilística nacional se aproxime, tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, por forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as diretivas e regulamentos em matéria contabilística da UE”* (Franco & Roque, 2010, p. 33).

Com a entrada em vigor do novo SNC e com a queda do antigo POC muitas alterações foram sentidas, ao nível contabilístico. No entanto, refere Luísa Correia, que a mudança para o novo normativo não se limita a alterações na forma de registo e relato de transações económicas mas consiste, também, numa mudança de base no reporte de informação financeira (Correia, 2009).

Importa, neste âmbito, referir que Rogério Ferreira e Andreia Costa esclarecem que com o novo SNC se pretende alcançar uma imagem real, verdadeira e atual da realidade das entidades (Ferreira & Costa, A., 2010).

Com a entrada em vigor do novo SNC foram observadas diversas alterações ao nível contabilístico, que trazem algum impacto para as Demonstrações Financeiras (DF's) de algumas entidades, bem como a sua análise.

Como o SNC foi o normativo que maior número de empresas abrangeu, terá maior impacto ao nível da contabilidade de cada uma. Ao nível do impacto nas DF's, que têm como objetivo apresentar informação que possa vir a ser útil, a diversos utentes na tomada de decisões económicas, segundo Filomena Brás *“uma das grandes diferenças que advém do SNC face ao POC tem a ver com o sistema normativo estar mais ligado a princípios do que regras. Significa isto que não haverá soluções únicas para tratar os eventos sujeitos ao reconhecimento pela contabilidade”* (Brás, 2010, p. 12).

Em termos de DF's, uma grande alteração verificada, para além da alteração de algumas terminologias, deveu-se ao surgimento de uma nova demonstração: a **Demonstração das Alterações no Capital Próprio**. Para Joaquim Guimarães *“O SNC constitui, efetivamente, uma melhoria significativa da estrutura conceptual da Contabilidade, como suporte teórico fundamental da prática contabilística”* (Guimarães, 2007, p. 55). Segundo o autor, esta demonstração deverá mostrar ou todas as alterações no capital próprio ou as alterações no capital próprio que não provenham de transações de capital com detentores e distribuições a detentores.

Continuando com a análise do impacto do SNC nas DF's, Helena Oliveira, Benjamim Sousa e Alfredo Teixeira fazem uma abordagem, para cada Demonstração Financeira (DF), tentando evidenciar as suas principais diferenças, de acordo com o POC e com o SNC. Os autores defendem que o Balanço, que contém informação reportada a determinada data, sobre os recursos que a entidade utiliza, apesar de continuar *“a ser o mapa por excelência do valor dos recursos controlados pela empresa (ativo) e das suas obrigações (passivo) numa determinada data, passa a ter uma nova divisão naquelas duas grandes rúbricas”* (Oliveira et al., 2010, p. 106). Os ativos e os passivos apresentam, uma nova divisão, em correntes e não correntes, sendo que um dos principais critérios que permitem efetuar esta divisão, *“respeita ao prazo de detenção daqueles ativos e de liquidação daqueles passivos, sendo de doze meses como limite para os correntes e mais de doze meses para os não correntes”* (Oliveira et al., 2010, p. 106).

Relativamente à Demonstração dos Resultados (DR), que contém informação reportada a um período de tempo que medeia entre as datas do Balanço, a grande alteração assenta no facto de o SNC impedir que a entidade apresente itens de rendimento e de gasto extraordinários, tanto na DR, como no Anexo. Segundo os autores é assim banida *“uma prática de classificação de certos factos, que à luz do POC, eram tidos como não correntes que, no entanto, irão continuar a acontecer”* (Oliveira et al., 2010, p. 107).

Quanto à Demonstração das Alterações no Capital Próprio (DACP), e como já indicado por outros autores, esta DF é a grande novidade introduzida pelo SNC, a nível de DF's. Para Helena Oliveira, Benjamim Sousa e Alfredo Teixeira esta DF, *“para além de informar acerca do movimento ocorrido nas referidas rubricas, informa também do movimento ocorrido nos valores patrimoniais”* (Oliveira et al., 2010, p. 108).

No que se refere à Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é obrigatória a sua apresentação para todas as empresas que apliquem as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), à exceção das entidades que apliquem a NCRF – PE. Uma outra alteração, relativa ao mapa de fluxos de caixa, consiste na não evidenciação de recebimentos e pagamentos relacionados com rubricas extraordinárias, uma vez que não se verificam com a entrada em vigor do SNC.

Por fim, no que respeita aos mapas contabilísticos, mais propriamente ao Anexo, este deixa de ser exclusivo do Balanço e da DR.

Para além das alterações mencionadas, também se verificaram alterações a nível fiscal. O IRC foi um imposto fortemente afetado, sendo que para a PricewaterhouseCoopers (PwC) o impacto *“far-se-á sentir ao nível do tratamento fiscal a dar às variações patrimoniais positivas e negativas que resultarão da transição do POC para o SNC (e que poderá resultar num acréscimo do imposto a pagar no período de transição)”* (PricewaterhouseCoopers, 2009, p. 19). Para Helena Oliveira, Benjamim Sousa e Alfredo Teixeira deverá manter-se a estreita ligação entre a contabilidade e a

fiscalidade, que se afigura como um elemento essencial para a minimização dos custos (Oliveira et al., 2010).

Podemos constatar, também, que as alterações introduzidas pelo SNC se prendem necessariamente com a forma de pensar e agir contabilisticamente, e que são significativas e em grande número. Para Helena Oliveira, Benjamim Sousa e Alfredo Teixeira *“As demonstrações financeiras propostas no novo sistema, embora carentes de simplificação de modelos, no que respeita aos modelos reduzidos, trazem uma nova realidade informativa e que as entidades económicas, sem dúvida, beneficiarão”* (Oliveira et al., 2010, p. 119).

No estudo elaborado por Marta Silva Guerreiro, Lúcia Lima Rodrigues e Russell Craig, que analisou um conjunto de 116 empresas portuguesas cotadas em setembro de 2009, os autores tinham como objetivo identificar as medidas de preparação, das empresas em estudo, para implementar o SNC. Os autores concluíram existir um baixo grau de preparação associado a uma forte resistência à mudança por parte dos profissionais de contabilidade em Portugal (Guerreiro et al., 2012).

Contudo, nem só em Portugal se verificam questões a nível contabilístico. Outros países, também, são afetados por esta realidade, ficando também eles sujeitos a diversos impactos decorrentes da diversa normalização existente.

No seu estudo, George Iatridis, analisa a adoção das International Financial Reporting Standard (IFRS) no Reino Unido, em substituição das UK GAAP (normas utilizadas até à data da alteração). Após análise das DF's de entidades que usavam as UK GAAP e passaram a usar as IFRS o autor conclui que a utilização das IFRS reforça a qualidade da contabilidade, reduzindo a possibilidade de manipulação de resultados (Iatridis, 2010). Assim, existe uma maior qualidade da informação financeira podendo os potenciais interessados em investir, nas entidades analisadas, tomar decisões com um maior grau de segurança.

No estudo elaborado por Niclas Hellman verifica-se que na Suécia, até ao ano de 2004, a adoção das IFRS era facultativa, sendo a partir do ano de 2005 obrigatória (Hellman, 2011). Da análise efetuada, às 132 maiores empresas

suecas cotadas, o autor conclui que as mesmas aplicavam as IFRS (apesar da sua aplicação ser facultativa) para obter aumentos nos ganhos com o património. Contudo, o facto da adoção das IFRS não ser obrigatória levou a que o autor deteta-se que existiam entidades que apresentavam DF's com base em regimes diferentes no mesmo período.

Para o International Accounting Standards Board (IASB)¹ as IFRS destinam-se a fornecer um conjunto de normas contabilísticas aplicáveis a nível mundial, com o objetivo de diminuir as divergências a nível de relato financeiro.

O estudo elaborado por Stewart Jones e Aimee Finley teve em vista analisar se a aplicação das IFRS levou a uma redução significativa das divergências de relato financeiro das empresas da UE e Austrália. Os autores pretendiam analisar a diversidade existente entre os relatórios financeiros das entidades (pela análise de Balanços, DR e fluxos de caixa) antes e após a aplicação das IFRS, tendo concluído que existiram reduções das divergências existentes entre as DF's das entidades em análise, no período pós-IFRS. Para terminar, os autores entendem que no futuro seria relevante efetuar o mesmo estudo para um maior número de entidades, para se poder verificar se as conclusões a que chegaram se mantêm (Jones & Finley, 2011).

Na análise elaborada por Juana Aledo, Fernando García Martínez e Juan M. Marín Diazaraque começa por ser defendido que as IFRS têm em vista promover uma imagem verdadeira das DF's. A qualidade da informação financeira proporciona, aos investidores e outros interessados, melhor capacidade de tomar decisões (Aledo et al., 2009).

¹ O IASB, organização internacional sem fins lucrativos que publica e atualiza as International Financial Reporting Standards (IFRS), foi criado em 1 de abril de 2001 com o objetivo de melhorar as anteriores normas contabilísticas internacionais existentes.

O IASB cria as IFRS tendo em vista transformar, progressivamente, as regras contabilísticas, existentes até então, em novos padrões internacionais de reporte financeiro, respondendo as expectativas crescentes dos usuários da informação financeira.

A elaboração deste estudo tinha como principal objetivo analisar as DF's de empresas cotadas na Bolsa de Valores espanhola, que utilizem as normas patentes nas IFRS desde 2005 para determinar as motivações das entidades para adotarem o uso das IFRS. Os autores concluíram, então, que as empresas aplicam os critérios patentes nas IFRS de forma a eliminar as divergências existentes entre as normas internacionais e as espanholas. Muitas entidades utilizam ainda fatores tais como o tipo de indústria, o tamanho da entidade e a sua estrutura de capital para escolher a política contabilística a usar na preparação das DF's.

Para concluir, importa referir que nas diferentes abordagens analisadas foi possível verificar que assim como em Portugal se sentiu necessidade de alteração do normativo contabilístico, pois o anterior já se encontrava inadequado e em certos casos limitado, também outros países sentem necessidade de recorrer a outros normativos. Dos estudos analisados é possível observar que as entidades recorrem ao normativo internacional com diferentes objetivos: maior comparabilidade de demonstrações financeiras, menor manipulação de resultados e consequentemente maior qualidade da informação apresentada, assim como aumentos de ganhos das entidades.

Capítulo II

Enquadramento e Contextualização

1. Sistema de Normalização Contabilística

1.1 Origem

Com o elevado crescimento das economias dos países pertencentes à União Europeia (UE) e da necessidade cada vez maior de comparação da informação contabilística elaborada pelas diferentes empresas existentes sentiu-se a necessidade de se proceder a diversas alterações a nível contabilístico. O Plano Oficial de Contabilidade (POC) existente deixou de ser suficiente para fazer face a todas as necessidades relacionadas com a comparabilidade da informação apresentada e foi necessário proceder-se a uma forte alteração dos procedimentos contabilísticos tidos em conta em Portugal. O POC começou, de acordo com o Decreto-Lei n.º 158/2009, a ser

insuficiente para as entidades com maiores exigências qualitativas e de relato financeiro, para além de carecer de revisão técnica no que concerne, nomeadamente, a aspectos conceptuais, critérios de reconhecimento e mensuração, conceito de resultados, bem como em relação aos modelos das demonstrações financeiras individuais e consolidadas.

Assim, a 1 de Janeiro de 2010 entrou, então, em vigor o novo SNC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, tendo sido revogado o normativo contabilístico utilizado até então, o POC. De acordo com a PwC a entrada em vigor do SNC pretende proporcionar às empresas uma qualidade de relato financeiro que já não era possível com a utilização do POC (PwC, 2009).

Para diversos autores o SNC é visto como um modelo de normalização mais assente em princípios do que em regras, tendo sido criado com a intenção de que Portugal aproximasse o seu sistema contabilístico das normas internacionais adotadas na UE. Para Pedro de Jesus Rodrigues e Rui Pinto Ferreira o SNC deverá permitir, a Portugal, o alinhamento com os regulamentos e diretivas contabilísticas existentes na UE (Rodrigues, P., & Ferreira, 2009).

De acordo com João Rodrigues a entrada em vigor do novo SNC trouxe uma contabilidade mais útil, pois encontra-se mais alinhada com critérios de gestão, um maior afastamento relativamente à fiscalidade, que deixa de

determinar as regras contabilísticas e uma contabilidade indutora da internacionalização, eliminando barreiras na compreensão e interpretação de DF's preparadas com base em critérios contabilísticos (Rodrigues, J., 2012).

De forma a permitir a comparabilidade da informação financeira nos diversos mercados existentes o SNC foi constituído pelos seguintes instrumentos:

❖ **Bases para a Apresentação de Demonstrações Financeiras:** estabelecem os requisitos globais que permitem que as DF's de entidades distintas possam ser comparadas;

❖ **Modelos de Demonstrações Financeiras:** instrumentos contabilísticos (Balanço, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Alterações no Capital Próprio, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Anexo);

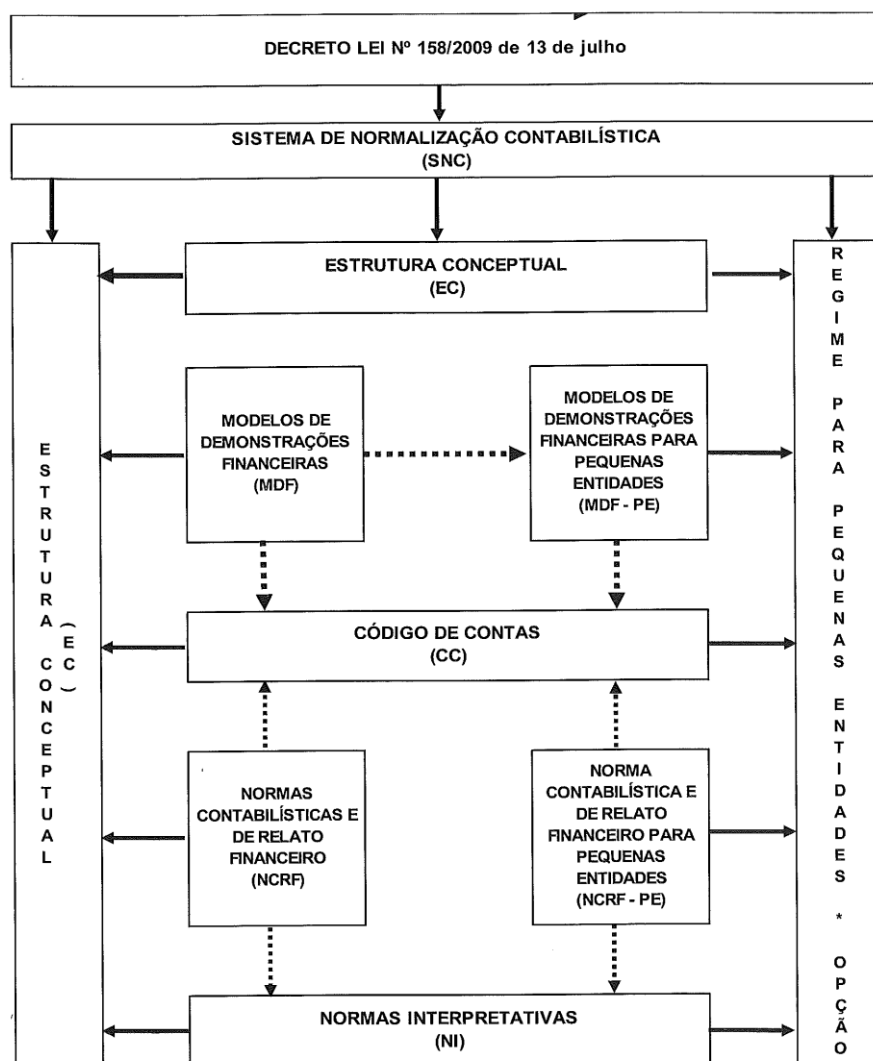
❖ **Código de Contas:** instrumento contabilístico, de aplicação obrigatória para as entidades sujeitas ao SNC. Trata-se de um documento não exaustivo contendo o quadro síntese de contas, o código de contas e notas de enquadramento;

❖ **Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro:** consistem na adaptação das NIC em vigor na UE à realidade do tecido empresarial de Portugal;

❖ **Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades:** consiste na compilação de aspetos vistos como requisitos mínimos aplicáveis a entidades que não possuam um total do Balanço superior a 1.500.000,00 €, um total de vendas líquidas e outros rendimentos superiores a 3.000.000,00 € ou que não ultrapassem mais de 50 trabalhadores empregados durante o exercício, art.º 9º Decreto-Lei n.º 158/2009, alterado pelo art.º 1º da Lei n.º 20/2010 de 23 de Agosto;

❖ **Normas Interpretativas:** são propostas pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e publicadas em Diário da República e são usadas para esclarecimento ou orientação acerca do conteúdo de instrumentos que constituem o SNC.

Pode-se assim, através do seguinte esquema, perceber a estrutura criada pela entrada em vigor do novo SNC.



Fonte: (Almeida, Dias, & Carvalho, 2009)

Figura 1: Decreto-Lei n.º 158/2009

1.2 Aplicação

Tendo por base o estipulado no art.º 3º do Decreto-Lei n.º 158/2009 o SNC aplica-se às seguintes entidades:

- ❖ Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC);
- ❖ Empresas individuais reguladas pelo CSC;
- ❖ Estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
- ❖ Empresas públicas;
- ❖ Cooperativas;
- ❖ Agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico.

No que respeita à aplicação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) a mesma é feita por entidades definidas como pequenas entidades (PE) por não ultrapassarem dois dos três limites seguintes, art.º 9º do Decreto-Lei n.º 158/2009, alterado pelo art.º 1º da Lei n.º 20/2010 de 23 de Agosto:

- ❖ Total do Balanço: 1.500.000,00 €;
- ❖ Total de vendas líquidas e outros rendimentos: 3.000.000,00 €;
- ❖ Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Importa referir que as entidades que exerçam a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, e não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios superior a 150.000,00 € ficam dispensadas da aplicação do SNC, art.º 10º Decreto-Lei n.º 158/2009.

No que respeita às microentidades as mesmas estão dispensadas de aplicar as normas contabilísticas previstas no Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, usando em alternativa a Normalização Contabilística para Microentidades (NCM). No entanto, as microentidades podem optar pela aplicação das normas

contabilísticas previstas no Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, se fizerem essa opção na declaração periódica de rendimentos, art.º 5º da Lei n.º 35/2010.

Em resumo:

Entidades que não sejam classificadas PE	Aplicam um conjunto de 28 Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF), que constituem uma adaptação das International Accounting Standard / International Financial Reporting Standard (IAS/IFRS)
PE	Aplicam uma norma contabilística e de relato financeiro (NCRF-PE), específica para pequenas entidades, que condensa uma série de matérias contabilísticas.
Microentidades	Aplicam a normalização contabilística para microentidades

Fonte: Adaptado de (Gomes & Pires, 2010)

Figura 2: Normalização aplicada por cada tipo de entidade

1.3 Estrutura Conceptual

Para que a contabilidade elaborada pelas diferentes entidades pudesse ser comparável foram estabelecidas, através da Estrutura Conceptual (EC), referências de preparação e apresentação das DF's. Assim, embora a EC não consista numa NCRF, não definindo regras para mensuração, tem como finalidade, segundo Pedro de Jesus Rodrigues e Rui Pinto Ferreira “*ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das NCRF e, por outro lado, ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas*” (Rodrigues, P., & Ferreira, 2009, p. 11).

A EC é vista como um grupo de conceitos contabilísticos estruturantes e que, com base no estipulado no SNC, trata:

- ❖ do objetivo das DF's;
- ❖ das características qualitativas que determinam a utilidade da informação financeira contida nas DF's;
- ❖ da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as DF's;
- ❖ dos conceitos de capital e manutenção de capital.

Para que a informação contida nas DF's possa ser útil a todos os interessados na mesma, a EC define dez características qualitativas para as DF's. São elas:

❖ **Compreensibilidade:** os utentes devem possuir um razoável conhecimento das atividades empresariais e económicas e da contabilidade para que as demonstrações possam ser rapidamente compreensíveis;

❖ **Relevância:** a informação financeira verifica-se relevante quando tem influência nas decisões económicas tomadas pelos seus utilizadores. Desta forma ajuda-os a “*avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou confirmar, ou corrigir, as suas avaliações passadas*”;

❖ **Materialidade:** esta característica, embora não sendo entendida como uma característica primária da informação financeira, proporciona um ponto de

corrente, isto é, a informação financeira é material quando a sua inexatidão influencia as decisões dos utentes das DF's;

❖ **Fiabilidade:** esta característica das DF's verifica-se quando a informação financeira não apresenta erros materiais podendo os seus utilizadores nela confiar;

❖ **Representação fidedigna:** verifica-se uma representação fidedigna quando através da análise das DF's os seus utilizadores conseguem perceber as transações e outros acontecimentos representados;

❖ **Substância sobre a forma:** as transações evidenciadas nas DF's devem ser contabilizadas e apresentadas de acordo com a sua realidade económica;

❖ **Neutralidade:** a informação financeira para ser neutra não poderá influenciar a tomada de decisões nem levar os seus utilizadores a chegar a conclusões previamente pensadas;

❖ **Prudência:** esta característica é aplicada às DF's através da precaução no cálculo de valores estimados, necessários à elaboração da informação financeira;

❖ **Plenitude:** a informação financeira elaborada deve ser completa. De acordo com o SNC, uma omissão pode levar à falsidade e deficiência da informação apresentada;

❖ **Comparabilidade:** a informação financeira é comparável quando os utentes são capazes de confrontar DF's da mesma entidade ao longo dos anos, podendo identificar tendências na posição financeira da mesma, ou DF's de diferentes entidades, podendo analisar o seu desempenho e alterações na posição financeira.

A EC analisa ainda o problema associado à mensuração dos elementos das DF's. O processo de mensuração permite atribuir valor aos ativos, passivos, capitais, gastos e rendimentos das DF's, sendo a sua mensuração inicial efetuada pelo seu custo.

A EC do SNC dá especial destaque às seguintes bases de mensuração, que devem ser consideradas na mensuração subsequente:

❖ **Custo histórico:** os ativos são valorizados pelo valor pago no momento da sua aquisição, ou valor da mensuração inicial. Os passivos são mensurados pelo valor a entregar para liquidar a obrigação;

❖ **Custo corrente:** os ativos são valorizados pelo valor que seria necessário pagar pela sua aquisição em determinado momento;

❖ **Valor realizável:** os ativos são valorizados pelo valor que seria possível obter com a sua venda deduzido dos custos suportados com essa mesma venda;

❖ **Valor presente:** os ativos são valorizados pelo seu valor atual descontado dos recebimentos futuros que se espera obter do decurso normal da atividade da entidade. Os passivos são valorizados pelo seu valor atual descontado dos pagamentos que se espera realizar ao longo do decurso normal da atividade da entidade, para liquidar os passivos;

❖ **Justo valor:** corresponde ao *“valor pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, numa transação entre partes independentes, conhecedoras e com vontade de negociar”*.

Para finalizar, deve referir-se que na elaboração das DF's, sempre que existam conflitos entre o disposto nas NCRF e na EC prevalece o disposto nas NCRF.

2. Sistema de Normalização Contabilística por oposição ao Plano Oficial de Contabilidade

2.1 Demonstrações Financeiras

Com a entrada em vigor do novo SNC o conjunto de DF's existentes sofreu diversas alterações, que serão analisadas de seguida. Importa, no entanto referir, que de acordo com o SNC um conjunto completo de DF's é composto por:

- ❖ Balanço;
- ❖ Demonstração dos Resultados;
- ❖ Demonstração das Alterações no Capital Próprio;
- ❖ Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- ❖ Anexo.

Importa, contudo, indicar que de acordo com Pedro de Jesus Rodrigues e Rui Pinto Ferreira *“As pequenas entidades estão dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras”* (Rodrigues, P., & Ferreira, 2009, p. 96).

Relativamente às microentidades, classificam-se, de acordo com o Decreto-Lei n.º 36/A/2011, como tal as empresas que à data do Balanço não ultrapassem duas das seguintes situações:

- ❖ Total do Balanço: 500.000,00 €;
- ❖ Volume de negócios líquido: 500.000,00 €;
- ❖ Número médio de empregados durante o exercício: cinco.

Tendo por base este Decreto-Lei, o seu art.º 3º indica que *“As microentidades ficam dispensadas da aplicação das normas contabilísticas previstas no Decreto -Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, passando a adoptar a NCM”*. Assim, e com base no art.º 4º do Decreto-Lei n.º 36/A/2011, as entidades

que optem pela Normalização Contabilística para Microentidades (NCM) devem apresentar as seguintes DF's:

- ❖ Balanço;
- ❖ Demonstração dos Resultados por Naturezas;
- ❖ Anexo para microentidades.

a) Balanço

O Balanço é visto como a DF que mostra a posição financeira de cada entidade, identificando o seu ativo, passivo e capital próprio.

Referindo as alterações ocorridas no Balanço, com a entrada em vigor do SNC, a primeira alteração identificada prende-se com a nova terminologia apresentada para as contas e rubricas.

Outra alteração que merece destaque prende-se com a classificação dos ativos e passivos. Com efeito, e de acordo com Luísa Correia, *“com o SNC, os Activos e Passivos devem aparecer classificados em correntes e não correntes, substituindo a classificação Imobilizado / Circulante de Médio e Longo prazo / Curto prazo constante do POC”* (Correia, 2009, p. 31). Para a realização da divisão dos elementos em correntes e não correntes dever-se-á ter em conta o prazo de detenção dos ativos e liquidação dos passivos. Devem classificar-se como correntes os elementos detidos até doze meses e como não correntes os elementos detidos durante mais de doze meses. João Gomes e Jorge Pires evidenciam que esta nova apresentação dos elementos do Balanço deita por terra a anteriormente efetuada, em que a apresentação dos elementos do ativo e passivo era feita pela sua ordem crescente de liquidez (Gomes & Pires, 2010).

A nova estrutura de Balanço não evidência, como acontecia anteriormente, em coluna separada, as “amortizações acumuladas” e os “ajustamentos” dos diferentes elementos do ativo, sendo apresentados os elementos, apenas, pelo seu valor líquido, passando as restantes informações a estar divulgadas no Anexo.

Por fim, e para além destas alterações, deve referir-se que foi acrescentada uma coluna com a designação “Notas” onde deve ser evidenciado o número da nota justificativa, constante do Anexo.

Entidade:		BALANÇO (INDIVIDUAL ou CONSOLIDADO) EM XX DE YYYYYY DE 200N		UNIDADE MONETÁRIA (1)	
RUBRICAS	NOTAS	DATAS			
		31 XXX N	31 XXX N-1		
ACTIVO					
Activo não corrente					
Activos fixos tangíveis					
Propriedades de investimento					
Goodwill					
Activos intangíveis					
Activos biológicos					
Participações financeiras – método da equivalência patrimonial					
Participações financeiras – outros métodos					
Accionistas/sócios					
Outros activos financeiros					
Activos por impostos diferidos					
Activo corrente					
Inventários					
Activos biológicos					
Clientes					
Adiantamentos a fornecedores					
Estado e outros entes públicos					
Accionistas/sócios					
Outras contas a receber					
Diferimentos					
Activos financeiros detidos para negociação					
Outros activos financeiros					
Activos não correntes detidos para venda					
Caixa e depósitos bancários					
Total do activo					
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO					
Capital próprio					
Capital realizado					
Acções (quotas) próprias					
Outros instrumentos de capital próprio					
Prémios de emissão					
Reservas legais					
Outras reservas					
Resultados transitados					
Ajustamentos em activos financeiros					
Excedentes de revalorização					
Outras variações no capital próprio					
Resultado líquido do período					
Interesses minoritários					
Total do capital próprio					
Passivo					
Passivo não corrente					
Provisões					
Financiamentos obtidos					
Responsabilidades por benefícios pós-emprego					
Passivos por impostos diferidos					
Outras contas a pagar					
Passivo corrente					
Fornecedores					
Adiantamentos de clientes					
Estado e outros entes públicos					
Accionistas/sócios					
Financiamentos obtidos					
Outras contas a pagar					
Diferimentos					
Passivos financeiros detidos para negociação					
Outros passivos financeiros					
Passivos não correntes detidos para venda					
Total do passivo					
Total do capital próprio e do passivo					

(1) – O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Fonte: Portaria n.º 986/2009

Figura 3: Balanço

b) Demonstração dos Resultados

A Demonstração dos Resultados assume-se como a DF que retrata o desempenho financeiro de uma determinada entidade. Esta tem como objetivo evidenciar a forma como cada entidade obtém o seu resultado num determinado período. Com efeito, devem ser apresentados todos os rendimentos e ganhos e gastos e perdas, respeitantes ao período ao qual reporta a DR.

Comparativamente à DR em POC a mesma, em SNC, também apresenta, assim como o Balanço, uma alteração na terminologia das contas e rubricas. Quanto à terminologia uma forte diferença é encontrada nos custos e perdas e proveitos e ganhos que passam a designar-se de gastos e rendimentos.

Em POC, os diferentes itens da DR podem ser classificados, de acordo com a sua natureza, em resultados operacionais, financeiros e extraordinários, contudo em SNC estes últimos não se verificam, não podendo qualquer entidade apresentar itens de rendimento e de gasto extraordinários.

É de salientar que à semelhança do que acontece no Balanço, também esta demonstração passa a conter uma coluna designada “Notas” onde deve ser indicado o número da nota explicativa, existente no Anexo.

De acordo com Helena Oliveira, Benjamim Sousa e Alfredo Teixeira “*A demonstração dos resultados deverá ser apresentada com base numa classificação por naturezas, embora adicionalmente, possa ser apresentada uma outra demonstração de resultados baseada numa classificação por funções*” (Oliveira et al., 2010, p. 49).

Na DR pode verificar-se, ainda, alteração na ordem de apresentação dos rendimentos e gastos, partindo-se, agora, do rédito gerado pelas vendas e serviços prestados. Agora, é evidenciado o resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos e logo de seguida os gastos com depreciações, amortizações e imparidades, dando origem ao resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos).

A DR pode ser elaborada por Funções ou por Naturezas. A DR por Funções, embora não sendo obrigatória, é de grande utilidade para a gestão da

maioria das empresas, devendo os diversos custos ser classificados de acordo com a sua função.

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Custo das vendas e dos serviços prestados		-	-
Resultado bruto		=	=
Outros rendimentos		+	+
Gastos de distribuição		-	-
Gastos administrativos		-	-
Gastos de investigação e desenvolvimento		-	-
Outros gastos		-	-
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Gastos de financiamento (líquidos)		-	-
Resultados antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários		=	=

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

(2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

Fonte: Portaria n.º 986/2009

Figura 4: Demonstração dos Resultados por Funções

Na DR por Natureza, de elaboração obrigatória, devem os gastos e rendimentos ser classificados de acordo com as respetivas naturezas.

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DOS RESULTADOS POR NATUREZAS

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RENDIMENTOS E GASTOS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Vendas e serviços prestados		+	+
Subsídios à exploração		+	+
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos		+ / -	+ / -
Variação nos inventários da produção		+ / -	+ / -
Trabalhos para a própria entidade		+	+
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas		-	-
Fornecimentos e serviços externos		-	-
Gastos com o pessoal		-	-
Imparidade de inventários (perdas/reversões)		- / +	- / +
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)		- / +	- / +
Provisões (aumentos/reduções)		- / +	- / +
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Aumentos/reduções de justo valor		+ / -	+ / -
Outros rendimentos e ganhos		+	+
Outros gastos e perdas		-	-
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		=	=
Gastos/reversões de depreciação e de amortização		- / +	- / +
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		- / +	- / +
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		=	=
Juros e rendimentos similares obtidos		+	+
Juros e gastos similares suportados		-	-
Resultado antes de impostos		=	=
Imposto sobre o rendimento do período		- / +	- / +
Resultado líquido do período		=	=
Resultado das actividades descontinuadas (líquido de impostos) incluído no resultado líquido do período			
Resultado líquido do período atribuível a: (2)			
Detentores do capital da empresa-mãe			
Interesses minoritários		=	=
Resultado por acção básico			

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

(2) Esta informação apenas será fornecida no caso de contas consolidadas

Fonte: Portaria n.º 986/2009

Figura 5: Demonstração dos Resultados por Naturezas

c) Demonstração das Alterações no Capital Próprio

A DACP constitui uma novidade no conjunto de DF's atualmente exigido, uma vez que não existia aquando da vigência do POC, não havendo paralelo com nenhuma DF no âmbito do mesmo. Para esta DF pode, no entanto, ser estabelecido um certo paralelismo com a informação a divulgar na nota 40 do Anexo do POC, onde deveria ser feita uma explicitação e justificação dos movimentos ocorridos em cada uma das rubricas de capitais próprios constantes do Balanço.

O objetivo da DACP é o de mostrar as alterações verificadas nos capitais próprios de uma entidade entre duas datas de Balanço, os aumentos ou reduções dos ativos líquidos da entidade. A DACP é vista como uma matriz explicativa das modificações ocorridas na expressão monetária e na composição do capital próprio, em cada período.

A DACP deverá ser apresentada, de forma desdobrada, quer para o período N, quer para o período N-1.

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DAS ALTERAÇÕES NO CAPITAL PRÓPRIO NO PERÍODO N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

DESCRIÇÃO	Notas	Capital Próprio atribuído aos detentores do capital da empresa-mãe										Interesses minoritários	Total do Capital Próprio
		Capital realizado	Ações (quotas) próprias	Prestações suplementares e outros instrumentos de capital próprio	Prémios de emissão	Reservas legais	Outras reservas	Resultados transitados	Ajustamentos em ativos financeiros	Excedentes de revalorização	Outras variações no capital próprio	Resultado líquido do período	Total
POSIÇÃO NO INÍCIO DO PERÍODO N	6												
ALTERAÇÕES NO PERÍODO													
Primeira adopção de novo referencial contabilístico													
Alterações de políticas contabilísticas													
Diferenças de conversão de demonstrações financeiras													
Realização do excedente de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis													
Excedentes de revalorização de activos fixos tangíveis e intangíveis e respectivas variações													
Ajustamentos por impostos diferidos													
Outras alterações reconhecidas no capital próprio													
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	7												
RESULTADO INTEGRAL	9=7+8												
OPERAÇÕES COM DETENTORES DE CAPITAL NO PERÍODO													
Realizações de capital													
Realizações de prémios de emissão													
Distribuições													
Entradas para cobertura de perdas													
Outras operações													
POSIÇÃO NO FIM DO PERÍODO N	6+7+8+10												

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Fonte: Portaria n.º 986/2009

Figura 6: Demonstração das Alterações no Capital Próprio

d) Demonstração dos Fluxos de Caixa

A DFC tem como objetivo evidenciar as entradas e saídas de caixa durante um período, devendo as mesmas ser classificadas, por atividades, como operacionais, de investimento e de financiamento.

Relativamente às alterações ocorridas, comparativamente com o POC, convém referir, também como no Balanço e na DR, uma alteração da terminologia das contas e das rubricas, assim como a introdução de uma nova coluna “Notas” que permita fazer referência às notas da DFC no Anexo. Assim como na DR, também na DFC deixam de existir fluxos gerados por rubricas extraordinárias.

Na apresentação da DFC passa a ser obrigatório o uso do método direto, enquanto em POC era possível escolher entre os métodos direto e indireto.

Por um lado, o método direto caracteriza-se pela realização da comparação entre as contas da DR e as contas do Balanço, detalhando-se as entradas e saídas de caixa das atividades operacionais, fazendo-se uma apresentação detalhada por transações operacionais. Por outro lado, o método indireto apresentava o fluxo de caixa líquido resultante da movimentação das contas que influenciam na determinação dos fluxos de caixa das atividades operacionais. A elaboração da DFC pelo método indireto partia do Lucro Líquido sendo efetuados ajustamentos necessários que permitem chegar ao valor das disponibilidades do período. Posteriormente, são tidos em conta os aumentos ou diminuições ocorridas nos ativos e passivos, afetando-se tanto o Lucro Líquido como o Fluxo de Caixa.

A diferença entre a DFC elaborada pelo método direto daquela elaborada pelo método indireto assenta essencialmente na evidenciação dos fluxos gerados pelas operações operacionais, no primeiro método.

Entidade:

DEMONSTRAÇÃO (INDIVIDUAL/CONSOLIDADA) DE FLUXOS DE CAIXA

PERÍODO FINDO EM XX DE YYYYYY DE 200N

UNIDADE MONETÁRIA (1)

RUBRICAS	NOTAS	PERÍODOS	
		N	N-1
Fluxos de caixa das actividades operacionais – método directo			
Recebimentos de clientes		+	+
Pagamentos a fornecedores		-	-
Pagamentos ao pessoal		-	-
Caixa gerada pelas operações		+/-	+/-
Pagamento/recebimento do imposto sobre o rendimento		-/+	-/+
Outros recebimentos/pagamentos		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades operacionais (1)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de investimento			
Pagamentos respeitantes a:			
Activos fixos tangíveis		-	-
Activos intangíveis		-	-
Investimentos financeiros		-	-
Outros activos		-	-
Recebimentos provenientes de:			
Activos fixos tangíveis		+	+
Activos intangíveis		+	+
Investimentos financeiros		+	+
Outros activos		+	+
Subsídios ao investimento		+	+
Juros e rendimentos similares		+	+
Dividendos		+	+
Fluxos de caixa das actividades de investimento (2)		+/-	+/-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento			
Recebimentos provenientes de:			
Financiamentos obtidos		+	+
Realizações de capital e de outros instrumentos de capital próprio		+	+
Cobertura de prejuízos		+	+
Doações		+	+
Outras operações de financiamento		+	+
Pagamentos respeitantes a:			
Financiamentos obtidos		-	-
Juros e gastos similares		-	-
Dividendos		-	-
Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio		-	-
Outras operações de financiamento		-	-
Fluxos de caixa das actividades de financiamento (3)		+/-	+/-
Variação de caixa e seus equivalentes (1+2+3)		+/-	+/-
Efeito das diferenças de câmbio		+/-	+/-
Caixa e seus equivalentes no início do período	
Caixa e seus equivalentes no fim do período	

(1) - O euro, admitindo-se, em função da dimensão e exigências de relato, a possibilidade de expressão das quantias em milhares de euros

Fonte: Portaria n.º 986/2009

Figura 7: Demonstração de Fluxos de Caixa

e) Anexo

O Anexo é a DF que tem um papel muito importante na divulgação pois deve apresentar informação acerca das bases de preparação das DF's e das políticas contabilísticas usadas.

O Anexo consiste num documento que se pretende como uma extensão das informações constantes nas restantes DF's, pretendendo complementar a informação existente em cada uma das DF's analisadas anteriormente. O Anexo deve obedecer a uma estrutura sequencial devendo cada nota fazer referência ao item da DF onde se encontra apresentada.

De acordo com Amélia Pires o Anexo deverá incluir:

- ❖ Informação suficiente acerca das bases de preparação das DF's e políticas contabilísticas utilizadas;
- ❖ Todas as informações exigidas sobre divulgações relacionadas com cada NCRF;
- ❖ Informação adicional que se considere relevante e que não tenha sido inserida nas demais DF's (Pires, 2009).

O Anexo, como modelo orientador que é, deve ser tão completo quanto necessário, mas sem ser demasiado exaustivo. Esta DF deixa de ser exclusiva do Balanço e da DR. O preenchimento das primeiras notas é sempre obrigatório, sendo as mesmas notas qualitativas. Todas as restantes notas dependerão da existência, ou não, de informação adicional e esclarecedora necessária a cada item presente nas restantes DF's.

As divulgações requeridas pelo Anexo passam, em SNC, a ser mais completas e mais extensas, isto porque o Anexo exigido em POC era omissivo em muitos dos aspetos agora abrangidos pelo Anexo exigido pelo SNC. Para terminar, referir que em SNC há flexibilidade na apresentação das notas, sendo apenas os primeiros quatro pontos obrigatórios.

Com base no § 44 da NCRF 1, as notas do Anexo devem ser apresentadas pela seguinte ordem:

- ❖ Identificação da entidade, incluindo domicílio, natureza da atividade, nome e sede da empresa-mãe, se aplicável;
- ❖ Referencial contabilístico de preparação das DF's;
- ❖ Resumo das principais políticas contabilísticas adotadas;
- ❖ Informação de suporte de itens apresentados na face do Balanço, na DR, na DACP e na DFC, pela ordem em que cada demonstração e cada linha de item sejam apresentadas;
- ❖ Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos;
- ❖ Divulgações exigidas por diplomas legais;
- ❖ Informações de carácter ambiental.

2.2 Depreciações e Amortizações

De acordo com Eusébio Silva e Ana Silva a depreciação traduz a *“imputação sistemática da quantia depreciable de um activo durante a sua vida útil”* (Silva & Silva, 2010, p. 149).

Pode distinguir-se entre depreciação ou amortização, consoante se tratem de ativos fixos tangíveis ou ativos intangíveis. No caso de se estar perante ativos fixos tangíveis a depreciação, que representa o desgaste do bem derivado da sua utilização, deve ser efetuada numa base sistemática durante a vida útil² do bem. Por outro lado, os ativos intangíveis distinguem-se entre ativos intangíveis com vida útil definida ou indefinida. No primeiro caso, a amortização deve ser efetuada tendo em conta a vida útil do bem. No segundo caso, não há lugar a amortização, estando os ativos sujeitos a testes de imparidade. De acordo com Carlos Costa e Gabriel Alves deve ter-se em conta, na determinação da vida útil do ativo intangível, os seguintes fatores:

- ❖ O uso esperado do ativo por parte da entidade;
- ❖ Os ciclos de vida típicos para o ativo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes;
- ❖ A obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- ❖ A estabilidade do setor em que o ativo opera;
- ❖ O nível de dispêndio de manutenção exigido para obter os benefícios económicos futuros esperados;
- ❖ Se a vida útil do ativo está dependente da vida útil de outros ativos da entidade.

(Costa, C. & Alves, 2013)

Importa acrescentar que, de acordo com João Rodrigues, o período de vida útil, para amortização, assim como o método utilizado, devem ser revistos a cada ano financeiro (Rodrigues, J., 2012).

² Período durante o qual uma entidade espera que um ativo esteja disponível para uso.

A depreciação de AFT deve iniciar-se logo que o bem esteja pronto para uso e deve efetuar-se mesmo que este se encontre inativo. As depreciações devem ser contabilizadas através do sistema de duodécimos, a partir do mês em que o ativo começa a gerar benefícios económicos. De acordo com Andreia Costa, a depreciação de um bem deve iniciar-se quando este se encontra *“na localização e condições necessárias para que seja capaz de operar da forma pretendida pela gerência”* (Costa, A., 2011, p.99). A depreciação dos ativos deve ser reconhecida como gasto, nos resultados de uma entidade, sendo a quantia depreciável determinada após dedução do valor residual³ do bem.

Para se poder efetuar a depreciação de um bem dever-se-á escolher um dos métodos existentes e, de acordo com João Gomes e Jorge Pires, o método de depreciação que reflita *“o modelo porque se espera que os benefícios económicos futuros do activo sejam consumidos pela entidade”* (Gomes & Pires, 2010, p. 217). De acordo com o § 62 da NCRF 7 uma entidade deverá seleccionar *“o método que reflecta mais aproximadamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo”*.

Em SNC são destacados os seguintes métodos de depreciação:

❖ **Método da linha reta ou das quotas constantes:** a depreciação é efetuada por um mesmo valor ao longo da vida útil do bem. De acordo com Andreia Costa, neste método *“o desgaste é diretamente proporcional ao tempo e resulta da divisão da quantia depreciável pelo número de anos de vida útil dos activos, sendo as depreciações/amortizações contabilizadas por quantitativos iguais em cada exercício”* (Costa, A., 2011, p. 130).

❖ **Método do saldo decrescente:** Neste método é considerado um gasto mais elevado nos primeiros períodos em que o bem é utilizado. Tendo por base a análise de João Gomes e Jorge Pires *“a depreciação de cada período é calculada pelo produto do valor do activo fixo tangível pelo quociente entre o número de*

³ Quantia líquida que a empresa espera obter por um ativo no fim da sua vida útil, após dedução dos custos esperados de alienação.

períodos de vida útil remanescente e o somatório dos períodos de vida útil estimada” (Gomes & Pires, 2010, p. 220).

Os gastos de depreciação, originados pelo método em questão, têm uma forte associação com os gastos suportados com as reparações dos AFT.

❖ **Método das unidades de produção:** Neste método a depreciação é calculada tendo em conta o uso ou produção esperados. De acordo com João Rodrigues neste método

o encargo de depreciação é calculado através da proporção do número de unidades verificadas no período (expresso em horas de trabalho, unidades produzidas, quilómetros percorridos, horas de voo, etc.) face ao número total de unidades que representam a vida útil do bem, i.e.:

$$\text{Encargo anual do período} = \frac{\text{Número de unidades do período}}{\text{Número total de unidades estimadas}}$$

(Rodrigues, J., 2012, p. 272).

Comparando as alterações ocorridas de POC para SNC, conclui-se que a maior alteração verificada se encontra ao nível dos métodos de depreciação utilizados. Embora os métodos existentes em SNC também vigorassem em POC, enquanto estava em vigor o normativo POC as amortizações eram calculadas tendo por base o regime fiscal. Aquando da entrada em vigor do normativo SNC as entidades deveriam ter efetuado uma avaliação da vida útil dos bens, a fim de averiguar se as amortizações acumuladas registadas eram as adequadas e em caso contrário deveriam proceder a um ajuste das mesmas.

2.3 Provisões

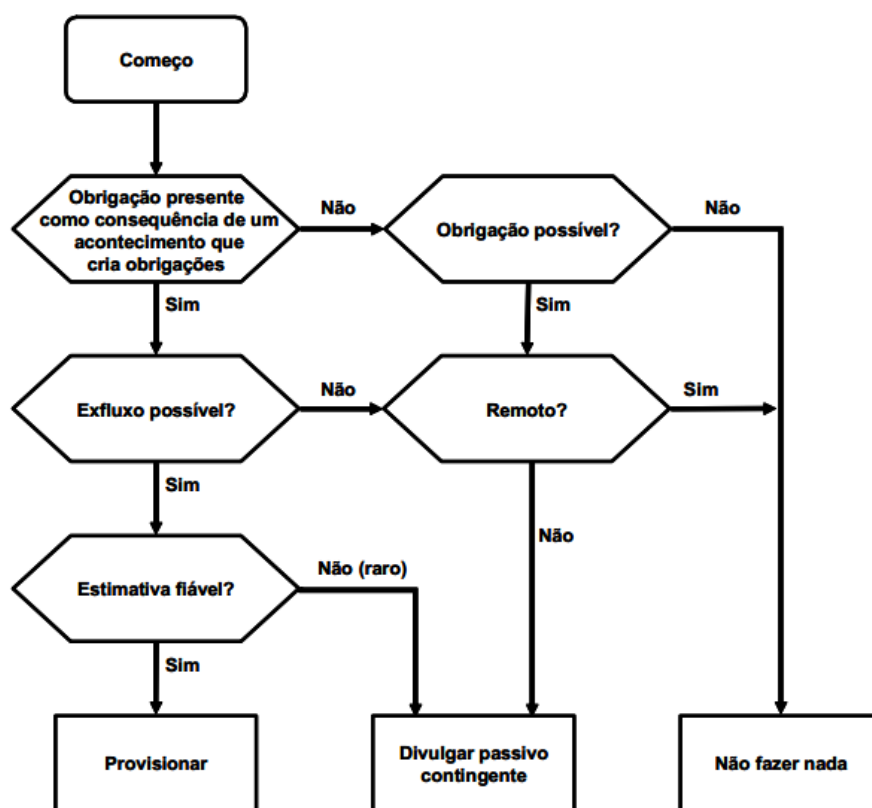
Uma provisão é entendida, de acordo com a NCRF 21, como *“um passivo de tempestividade ou quantia incerta”*. Qualquer provisão tem, assim, associada a incerteza relativa à quantia dos dispêndios necessários para a sua liquidação. As provisões, sendo encargos presentes que podem permitir a liquidação de obrigações, são reconhecidas como passivos.

Tendo por base o estipulado pela NCRF 21, uma provisão só deve ser reconhecida quando, cumulativamente, se verificarem as seguintes situações:

- ❖ Uma entidade tenha uma obrigação presente como resultado de um acontecimento passado;
- ❖ Seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação;
- ❖ Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

O reconhecimento de uma provisão, embora sendo efetuado por um valor incerto, deverá, de acordo com o § 35 da NCRF 21, *“ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço”*. Uma vez que uma provisão é reconhecida com base na incerteza, o contabilista deve ter em atenção a sua mensuração para que não sejam criadas provisões muito elevadas.

Uma provisão deve, de acordo com o § 60 da NCRF 21, ser usada apenas em dispêndios que tenham originado a sua constituição. Devem as mesmas ser revistas à data de cada Balanço (deve reconhecer-se em resultados, os efeitos da passagem do tempo no valor da dívida), efetuando-se os ajustamentos que se considerem necessários, tendo em vista que cada provisão represente sempre a melhor estimativa possível. Se por outro lado deixarem de se verificar as obrigações que deram origem à constituição de uma provisão a mesma deve ser eliminada.



Fonte: NCRF 21

Figura 8: Quando reconhecer uma provisão

No que se refere aos registos contabilísticos associados às provisões importa destacar:

Situação	Registo			
RECONHECIMENTO DA PROVISÃO (ENQUANTO GASTO)	# 67 Gasto – Provisões do período		# 29 Passivo – Provisões	
	Pela melhor estimativa da obrigação			Pela melhor estimativa da obrigação
RECONHECIMENTO DA PROVISÃO (ENQUANTO CUSTO DE UM ACTIVO FIXO TANGÍVEL)	# 43 Activo fixo tangível		# 29 Passivo – Provisões	
	Pela melhor estimativa da obrigação			Pela melhor estimativa da obrigação
ACTUALIZAÇÃO DO VALOR PRESENTE DE UMA PROVISÃO	# 6988 Gasto com juros		# 29 Passivo – Provisões	
	Pela actualização monetária da obrigação			Pela actualização monetária da obrigação
REVERSÃO DE UMA PROVISÃO	# 29 Passivo – Provisões		# 763 Ganhos do período	
	Pela quantia da provisão em Balanço			Pela quantia da provisão em Balanço
UTILIZAÇÃO DE UMA PROVISÃO	# 29 Passivo – Provisões		# 1x ou # 2x Caixa e equivalentes ou terceiros	
	Pela quantia utilizada da provisão			Pela quantia utilizada da provisão

Fonte: (Pontes, 2009, p. 32)

Figura 9: Registo Provisões

No que se refere às diferenças verificadas de POC para SNC, de acordo com João Gomes e Jorge Pires “A NCRF 21, tal como o normativo internacional, identificam de forma clara os critérios para constituição de provisões, enquanto o POC previa a constituição de provisões de forma genérica, sujeitas a análise casuística” (Gomes & Pires, 2010, p. 577). A NCRF 21 prevê a atualização das obrigações para o valor presente, sempre que o efeito temporal possa ser significativo. Por outro lado, o normativo POC não fazia qualquer referência à atualização do valor das provisões criadas.

2.4 Locações

No que se refere às locações, antes da entrada em vigor do novo SNC esta problemática era abordada através da Diretriz Contabilística (DC) 25. Com a entrada em vigor do SNC passou a recorrer-se à NCRF 9 para resolução de problemas associados às locações.

De acordo quer com a DC 25 quer com a NCRF 9 uma locação é entendida como um acordo através do qual o locador transfere para o locatário, por contrapartida de um pagamento ou série de pagamentos, o direito à utilização de um bem, por um período de tempo acordado. Esta locação pode subdividir-se em locação financeira e operacional.

A locação financeira é uma locação em que o locador transfere para o locatário todos os riscos e vantagens inerentes à posse de um ativo, tendo a mesma surgido para facilitar a obtenção de financiamento. A locação financeira é vista como um meio de financiamento de médio e longo prazo, por parte das empresas, que muitas vezes não conseguem, junto de entidades bancárias, o financiamento necessário para a renovação do seu ativo fixo tangível, por apresentarem limitações a nível de fundos próprios.

Uma locação financeira pode trazer ao locatário um conjunto de vantagens e desvantagens.

Vantagens:

- ❖ Possibilidade de escolher o equipamento ou imóvel, bem como o seu fornecedor;
- ❖ Possibilidade de financiamento;
- ❖ Rapidez e simplicidade do processo;
- ❖ Facilidade de renovação tecnológica;
- ❖ Possibilidade de adquirir o equipamento ou imóvel no fim do período de locação.

Desvantagens:

- ❖ Enquanto decorre o contrato não se verifica a propriedade do bem;

❖ Penalização por incumprimento contratual com possibilidade de fim antecipado do contrato.

No que à locação operacional diz respeito, importa referir que, de acordo com a NCRF 9, os pagamentos dessa mesma locação devem ser considerados como gasto, durante o prazo da locação.

Em matéria de locações, não existem diferenças entre os procedimentos a ter em conta, de acordo com o normativo POC e SNC, pois segundo Carlos Baptista da Costa e Gabriel Alves

Com a aprovação do POC/89 alterou-se pois significativamente a forma de contabilização da locação financeira a qual não se afastava, de modo relevante, daquela que era (e é) preconizada pela IAS 17, norma esta que, como já referimos, serviu de base à NCRF 9. (Costa, C. & Alves, 2013, p. 806)

Importa referir a importância do início da locação, essencialmente no que respeita às condições acordadas entre locador e locatário, para se poder classificar a locação de forma adequada.

Perante uma locação financeira deve efetuar-se um registo, no ativo e no passivo pelo mais baixo do justo valor do bem líquido de subsídios e de créditos de imposto. As rendas devem, de acordo com Carlos Baptista da Costa e Gabriel Alves, ser desdobradas tendo em consideração o plano de amortização da dívida devendo debitar-se a conta do passivo pelo montante da amortização do capital (Costa, C. & Alves, 2013). Numa locação financeira o bem deve ser amortizado de acordo com a política contabilística usada pela empresa, no caso de existir certeza razoável de que o locatário obtenha a titularidade do bem. Assim uma locação financeira deve ser evidenciada da seguinte forma:

Activo fixo tangível		Passivo – Locadora	
Quantia da locação			Quantia da locação

Figura 10: Registo de uma Locação Financeira

Quando, por outro lado, a locação é operacional não existe transferência da propriedade do bem; está-se perante um aluguer, que deverá ser reconhecido

como gasto na data em que é verificado. Desta forma, uma locação operacional, apenas se verificando se a locação não for financeira, deve ser reconhecida, contabilisticamente, da seguinte forma:

Gasto		Passivo – Locadora / Caixa e equivalentes	
Renda e juros			Renda e juros

Figura 11: Registo de uma Locação Operacional

No caso de uma locação operacional, não existe, segundo Sérgio Pontes, *“reconhecimento de qualquer activo locado, pois a substância da locação é de mero aluguer/arrendamento”* (Pontes, 2009, p. 54).

A diferença essencial, de POC para SNC, no que se refere às locações assenta no facto de em POC a classificação de uma locação como financeira ser imediata enquanto em SNC a classificação de uma locação, financeira ou operacional, ficar sujeita à análise do respetivo contrato como um todo.

2.5 Empréstimos Obtidos

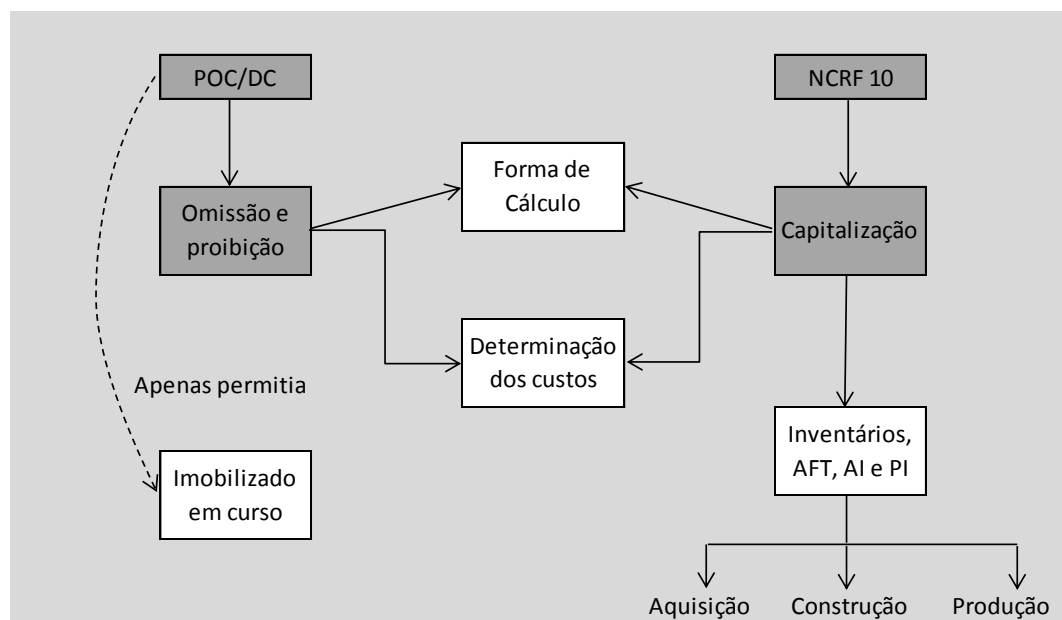
Relativamente à problemática dos custos relacionados com os empréstimos obtidos pode verificar-se uma grande alteração que analisarei em seguida. Importa, contudo, começar por indicar que, de acordo com o § 5 da NCRF 10, os custos de empréstimos obtidos incluem:

- ❖ Juros de descobertos bancários e de empréstimos obtidos de curto e longo prazo;
- ❖ Amortização de descontos ou prémios associados a empréstimos obtidos;
- ❖ Amortização de custos suportados com a obtenção de empréstimos;
- ❖ Encargos financeiros relativos a locações;
- ❖ Diferenças de câmbio provenientes de empréstimos obtidos em moeda estrangeira.

Tendo em conta o § 7 da NCRF 10 verifica-se que *“Os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos, excepto nos casos em que sejam capitalizados”*. Por capitalizar os custos de empréstimos obtidos entende-se o reconhecimento dos mesmos, no Balanço de uma entidade, quando o empréstimo obtido esteja associado à aquisição, construção ou produção de ativos e de acordo com João Rodrigues *“seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados, o que nem sempre se verifica”* (Rodrigues, J., 2012, p. 708).

Aqui surge a grande diferença verificada entre POC e SNC. Enquanto o POC apenas permitia a capitalização de custos de empréstimos obtidos relacionados com imobilizações em curso, o SNC permite a capitalização de custos de empréstimos obtidos relacionados com ativos e inventários. Em SNC os custos de empréstimos obtidos devem ser considerados como gastos do período (regra geral) sendo a capitalização permitida (exceção) no caso de os custos com empréstimos obtidos estarem, de acordo com João Gomes e Jorge Pires,

“diretamente relacionados com a aquisição, construção ou produção de um activo que se qualifica”⁴ (Gomes & Pires, 2010, p. 302).



Fonte: Adaptado de (Gomes & Pires, 2010)

Figura 12: Capitalização de Custos POC vs SNC

De acordo com Luísa Correia *“A principal alteração implícita na NRCF 10 consiste na possibilidade de capitalização dos juros e outros custos de financiamento relativos à aquisição, construção ou produção de activos que levam necessariamente um período substancial de tempo para ficar prontos para o seu uso pretendido ou venda”* (Correia, 2009, p. 35).

Uma outra diferença entre POC e SNC consiste no facto de a NCRF 10 exigir que as DF's divulguem a política contabilística adotada para esta matéria, enquanto o POC era omissivo quanto a esta divulgação.

⁴ Ativo que leva um período substancial de tempo a ficar concluído para o uso pretendido ou para venda.

2.6 Propriedades de Investimento

Uma propriedade de investimento é vista, de acordo com o § 5 da NCRF 11, como *“a propriedade (terreno ou um edifício – ou partes de um edifício – ou ambos) detida (pelo dono ou pelo locatário numa locação financeira) para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas as finalidades e não para:*

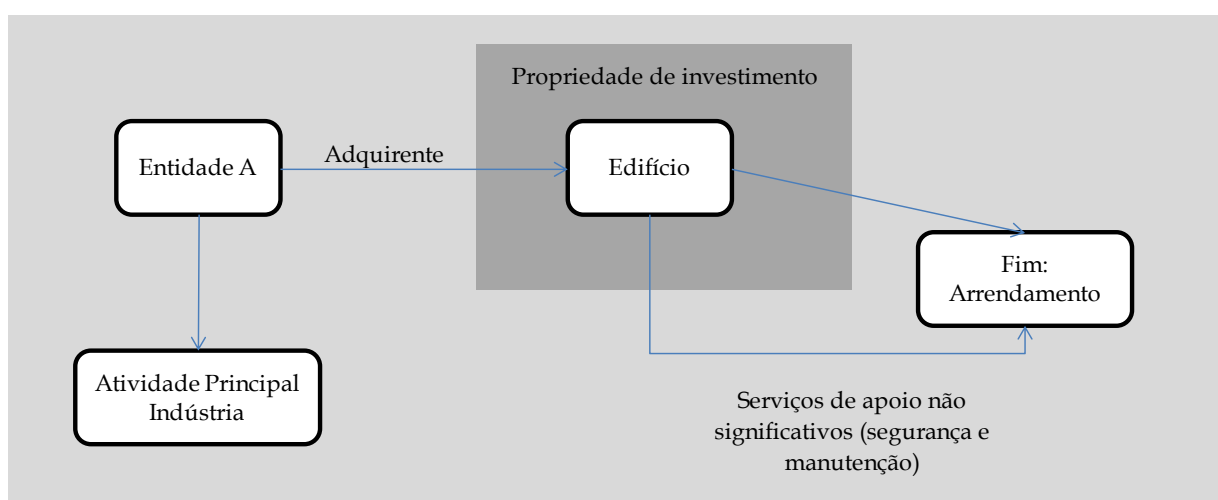
- a) Uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou*
- b) Venda no curso ordinário do negócio.”*

As propriedades de investimento para além de serem constituídas por bens pertencentes à empresa podem ser constituídas por bens para os quais a empresa tenha celebrado um contrato de locação financeira. Uma propriedade de investimento deve ser reconhecida, inicialmente, pelo seu custo de aquisição (preço de compra e qualquer dispêndio diretamente atribuível).

As principais diferenças entre a NCRF 11 e o POC reportam-se à classificação das propriedades de investimento. De acordo com o normativo POC este tipo de item era consagrado na rubrica de investimentos financeiros, pois trata-se de ativos detidos pela empresa (investimentos em ativos tangíveis, tais como terrenos e edifícios ou outras construções) que não estejam afetos à atividade operacional e não haja a intenção de os converter em dinheiro ou realizar por qualquer outra forma. No SNC estes itens têm uma rubrica própria, sendo o seu registo efetuado na classe 4 - Investimentos, conta 42 - Propriedades de Investimento.

De acordo com o normativo POC um investimento financeiro deverá ser registado pelo seu custo de aquisição. Deverá posteriormente ter-se em conta o valor de mercado dos investimentos financeiros e quando estes tiverem, à data do Balanço, um valor de mercado ou de recuperação inferior ao registado na contabilidade, deve efetuar-se uma redução, por intermédio da rubrica 68.4 - Custos e perdas financeiros – Ajustamento de aplicações financeiras.

De acordo com o § 20 da NCRF 11 uma propriedade de investimento deve ser reconhecida, inicialmente, pelo seu custo, que inclui custos de transação. Na mensuração subsequente uma entidade pode optar por mensurar as propriedades de investimento de acordo com o método do custo ou método do justo valor. No entanto, destaca-se que o método escolhido, pela entidade, deverá ser aplicado a todas as propriedades detidas.



Fonte: (Gomes & Pires, 2010)

Figura 13: Propriedade de Investimento

De acordo com Luísa Correia, a principal diferença entre o POC e a NCRF 11 “*consiste na opção prevista na nova norma quanto à aplicação do modelo do justo valor*” (Correia, 2009, p. 35). Com efeito, pode concluir-se que, atualmente, no caso de se optar pelo modelo do justo valor no reconhecimento de propriedades de investimento, qualquer alteração que ocorra no justo valor deve ser reconhecida nos resultados de uma entidade.

2.7 Imparidade de Ativos

Pode dizer-se que a problemática da imparidade de ativos surge quase como uma novidade em SNC. Embora esta problemática fosse abordada, tendo por base o normativo POC, era omissa em muitos casos.

A NCRF 12, que regula as imparidades, define os procedimentos que uma entidade deve aplicar, de forma a assegurar que os seus ativos não estão escriturados por montante superior à sua quantia recuperável. Assim sendo, e tendo por base o § 4 da NCRF 12, verifica-se que uma perda por imparidade corresponde ao *“excedente da quantia escriturada de um activo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável”*, ou seja, quando um ativo se encontra registado, contabilisticamente, por um valor superior ao que seria possível obter com a sua alienação está-se perante uma perda por imparidade. Neste contexto, importa referir o que são a quantia escriturada e a quantia recuperável. A quantia escriturada consiste na *“quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes”*. Por sua vez, por quantia recuperável entende-se *“a quantia mais alta de entre o justo valor de um activo ou unidade geradora de caixa menos os custos de vender e o seu valor de uso”*.

A cada data de relato deve analisar-se a imparidade dos ativos⁵. Deve sujeitar-se a testes de imparidade ativos intangíveis com vida útil indefinida e ativos intangíveis em curso. Os restantes ativos, apenas são sujeitos a testes de imparidade quando existirem suspeitas de imparidade.

Um teste de imparidade poderá, ainda ser efetuado quando:

- ❖ Exista evidência de obsolescência ou danos físicos nos ativos;
- ❖ Se possua a informação de que o desempenho económico do ativo possa ser inferior ao planeado;

⁵ A imparidade pode ocorrer a nível de um ativo individual ou de um conjunto de ativos, por exemplo uma fábrica ou uma unidade de negócio.

❖ Se possua informação de que o valor de mercado do ativo diminuiu mais do que o esperado.

Se a quantia recuperável de um ativo for inferior à sua quantia escriturada, esta deve ser reduzida para a quantia recuperável, encontrando-se neste caso uma situação de perda por imparidade. Uma entidade deverá questionar o seguinte: Quantia escriturada do Balanço > Quantia recuperável?

Uma perda por imparidade deverá ser reconhecida, de acordo com o § 29 da NCRF 12, em resultados. O registo contabilístico a efetuar apresenta-se em seguida.

Perdas por imparidade acumuladas		Perdas por imparidade	
	x	x	

Figura 14: Registo de uma Perda por Imparidade

Uma perda por imparidade pode, no entanto, ser revertida. Quando o valor recuperável de um bem for superior à quantia escriturada do mesmo deixa-se de estar perante uma perda por imparidade e a mesma, reconhecida em períodos anteriores, pode ser revertida. O registo a efetuar em caso de reversão de perda por imparidade é o seguinte:

Perdas por imparidade acumuladas		Reversão de perdas por imparidade	
x			x

Figura 15: Reversão de uma Perda por Imparidade reconhecida

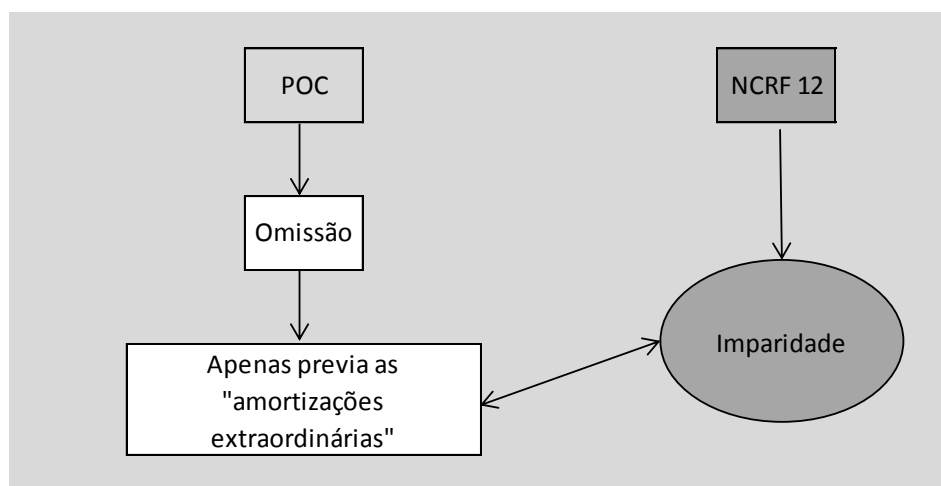
A NCRF 12 deve aplicar-se na contabilização da imparidade de todos os ativos, com as seguintes exceções:

- ❖ Inventários;
- ❖ Ativos provenientes de contratos de construção;
- ❖ Ativos por impostos diferidos;

- ❖ Ativos por benefícios de empregados;
- ❖ Ativos financeiros que estejam no âmbito da NCRF 27 - Instrumentos Financeiros;
- ❖ Propriedades de investimento;
- ❖ Ativos biológicos relacionados com a atividade;
- ❖ Ativos não correntes classificados como detidos para venda.

No que se refere às divergências entre POC e SNC de acordo com João Gomes e Jorge Pires

A principal diferença existente entre o disposto no SNC e o antigo normativo pauta-se essencialmente pela omissão deste último relativamente à matéria em análise (imparidade). O POC apenas previa, em determinadas situações, as chamadas “amortizações extraordinárias” (Gomes & Pires, 2010, p. 333).



Fonte: Adaptado de (Gomes & Pires, 2010)

Figura 16: Imparidade POC vs SNC

As divergências entre POC e SNC não ficam, no entanto, por aqui. Enquanto o SNC indica, como João Rodrigues justifica, que “*se não for possível estimar a quantia recuperável de um ativo individual, deve determinar-se a quantia recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence*”

(Rodrigues, J., 2012, p. 823), o POC nenhuma referência fazia relativamente a este assunto.

Para finalizar, verifica-se que o SNC exige determinadas condições para se poder reverter uma imparidade, bem como uma série de divulgações associadas às imparidades reconhecidas, sendo, em ambos os casos, o POC omissivo.

2.8 Inventários

Numa abordagem à rubrica de Inventários e Ativos Biológicos, designada de Existências em POC, verificamos logo a primeira alteração no que se relaciona quer com a terminologia utilizada quer com a estrutura numérica apresentada.

Plano Oficial de Contabilidade	Sistema de Normalização Contabilística
31 – Compras	31 – Compras
32 – Mercadorias	32 – Mercadorias
33 – Produtos Acabados e Intermédios	33 – Matérias-primas subsidiárias e de consumo
34 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	34 – Produtos Acabados e Intermédios
35 – Produtos e trabalhos em curso	35 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos
36 – Matérias-primas subsidiárias e de consumo	36 – Produtos e trabalhos em curso
37 – Adiantamentos por conta de compras	37 – Ativos Biológicos
38 – Regularização de Existências	38 – Reclassificação e regularização de inventários e ativos biológicos
-	39 – Adiantamentos por conta de compras

Fonte: Plano de contas (POC e SNC)

Figura 17: Plano de Contas (Inventários) – POC vs SNC

Tendo ainda em conta a informação apresentada, anteriormente, é possível verificar que a grande alteração se relaciona com a introdução de uma nova conta Ativos Biológicos. De acordo com o SNC esta rubrica pode ainda subdividir-se em Ativos Biológicos Consumíveis e Ativos Biológicos de Produção. Os primeiros, de acordo com Carlos Costa e Gabriel Alves, são constituídos por animais e plantas vivos destinados a consumo ou venda, enquanto os segundos

incluem os animais e plantas vivos destinados à transformação biológica (Costa, C. & Alves, 2013).

De acordo com a NCRF 17 dada entidade deve reconhecer um ativo biológico quando:

- ❖ A entidade controle o ativo como consequência de acontecimentos passados;
- ❖ Seja provável que benefícios económicos associados ao ativo fluirão para a entidade;
- ❖ O justo valor ou custo do ativo possa ser fiavelmente mensurado.

Analisando agora a mensuração que deve ser feita aos Inventários, estes devem ser, inicialmente, mensurados pelo seu valor de aquisição ou custo de produção, podendo ser admitidos outros critérios apenas em situações particulares. O custo de aquisição é constituído pelo preço de compra acrescido dos gastos suportados para colocar os bens no seu estado atual. Por outro lado, o custo de produção é dado pela soma dos custos das matérias-primas e outros materiais consumidos, da mão-de-obra direta e dos gastos industriais suportados.

Como novidade, e de acordo com Carlos Costa e Gabriel Alves, surge a introdução do método de retalho ou dos retalhistas *“segundo o qual o custo do inventário é determinado pela redução do valor de venda do inventário na percentagem apropriada da margem bruta”* (Costa, C. & Alves, 2013, p. 482). Uma outra novidade, introduzida pelo SNC, no que respeita à mensuração, relaciona-se com a introdução do método do justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita, sendo que este método se aplica aos produtos agrícolas colhidos de ativos biológicos.

Relativamente ao custeio das saídas, o SNC evidencia, como principais, quatro métodos:

- ❖ **Custo Específico:** método de aplicação a produtos cuja separação é desejável. Como os bens são perfeitamente identificáveis são mensurados pelo seu custo real;

❖ **Custo Médio Ponderado (CMP):** o inventário é visto como um todo, não havendo separação de bens. Este método é entendido como um método de custeio realístico em que os custos médios minimizam os efeitos das variações dos custos de aquisição ou produção;

❖ **FIFO:** os bens vendidos ou consumidos são os que primeiramente deram entrada em armazém, quer pela sua aquisição ou produção. Uma vez que os bens consumidos ou vendidos são mensurados pelo valor mais antigo, valores de entrada, este método pode levar a que os custos de inventários se encontrem, de acordo com Carlos Costa e Gabriel Alves, aquém dos preços de mercado (Costa, C. & Alves, 2013);

❖ **Custo Padrão:** toma em consideração, de acordo com a NCRF 18, “os níveis normais dos materiais e consumíveis, da mão-de-obra, da eficiência e da utilização da capacidade produtiva”. O Custo padrão deve ser regularmente revisto.

Neste caso, a grande novidade prende-se com a não permissão de utilização do método de custeio das saídas LIFO. Este método, que era visto como uma alternativa ao FIFO e ao CMP, deixa de poder ser aplicado.

No método LIFO as saídas de armazém eram efetuadas pelo custo mais recente uma vez que as últimas mercadorias a entrar em armazém eram as primeiras a sair, ficando os inventários em armazém registados pelo valor mais antigo. Este método deixou de ser aplicado porque, segundo Carlos Costa e Gabriel Alves, apresentava as seguintes vantagens e desvantagens (Costa, C. & Alves, 2013):

Vantagens:

- ❖ As vendas são feitas por custos de saída, mais próximos do preço de reposição;
- ❖ Minimiza os efeitos da inflação, pois reduz o lucro tributável.

Desvantagens:

❖ Os inventários, uma vez que se encontram registados por preços mais antigos, não traduzem, adequadamente, a situação da empresa.

Por fim, no que se refere aos Inventários, de referir, com base em João Gomes e Jorge Pires, o facto de o SNC, contrariamente ao POC, permitir “*a imputação dos custos de empréstimos obtidos aos inventários*” (Gomes & Pires, 2010, p. 489).

2.9 Subsídios do Governo

Relativamente aos subsídios do governo importa começar por definir, tendo em conta a NCRF 22, os seguintes conceitos:

❖ **Apoio do governo:** *“acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma entidade ou a uma categoria de entidades que a eles se propõem segundo certos critérios”;*

❖ **Subsídio do governo:** *“auxílios do Governo na forma de transferência de recursos para uma entidade em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com as actividades operacionais da entidade”;*

❖ **Subsídio não reembolsável:** *“apoios do Governo em que existe um acordo individualizado da sua concessão a favor da entidade”;*

❖ **Subsídio relacionado com ativos:** *“subsídios do Governo cuja condição primordial é a de que a entidade que a eles se propõe deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo”;*

❖ **Subsídio relacionado com rendimentos:** *“subsídios do Governo que não sejam os que estão relacionados com activos”.*

Os subsídios do Governo apenas devem ser reconhecidos se existir segurança de que a entidade cumprirá os requisitos necessários para obtenção do subsídio e se os subsídios efetivamente forem recebidos. Estes podem verificar-se através da transferência de ativos não monetários como por exemplo terrenos para uso pela entidade. Um subsídio do Governo reembolsável deverá ser reconhecido como um passivo enquanto um subsídio não reembolsável, associado a ativos fixos tangíveis ou intangíveis, deverá ser reconhecido como Capitais Próprios.

De acordo com João Rodrigues os subsídios podem classificar-se em subsídios ao investimento, subsídios à exploração, outros subsídios ou empréstimos (Rodrigues, J., 2012). Os subsídios ao investimento são vistos, pelo autor, como ativos depreciables ou amortizáveis ou ativos não depreciables ou

não amortizáveis. Relativamente aos subsídios à exploração podem ser relativos a gastos incorridos ou a incorrer.

Quanto às divergências existentes entre POC e SNC, no que se refere aos subsídios do Governo, as mesmas assentam essencialmente na forma de contabilização dos subsídios não reembolsáveis ao investimento. Em SNC o registo do subsídio deverá ser feito, inicialmente, em capital, devendo ser reconhecido como rendimento ao longo da vida útil do ativo associado.

Rendimentos	Capital Próprio	Dinheiro
z1	z1	x
z2	z2	

Fonte: Adaptado de (Gomes & Pires, 2010)

Figura 18: Registo de um Subsídio

Em POC o registo era feito nos passivos, mais propriamente em proveitos diferidos, na conta 2745 – Subsídios ao investimento.

2.10 Agricultura

No âmbito do tema Agricultura pode-se afirmar que existe uma ligeira alteração do normativo POC para o SNC. De acordo com o POC não havia um capítulo exclusivo para a problemática da agricultura. As entidades agrícolas tratavam a sua atividade como qualquer outra entidade de produção recorrendo para tal ao ponto 5.3 – Existências do POC.

Com a entrada em vigor do SNC foi introduzida a NCRF 17 – Agricultura, que vem dar uma maior ênfase à atividade agrícola, criando definições próprias e formas de proceder para as entidades do setor agrícola.

A NCRF 17 pode ser aplicada, de acordo com o § 2, a ativos biológicos, produtos agrícolas no ponto de colheita e subsídios governamentais. Não pode, no entanto ser aplicada a:

- ❖ Terrenos relacionados com a atividade agrícola;
- ❖ Ativos intangíveis relacionados com a atividade agrícola;
- ❖ Produtos agrícolas após o ponto de colheita;
- ❖ Produtos resultantes de processamento após o ponto de colheita;
- ❖ Animais ou plantas, colhidos de fontes não geridas – por exemplo peixes de mar ou rio, arbustos e frutos selvagens;
- ❖ Animais ou plantas utilizados noutras atividades – por exemplo cães de caça, plantação de plantas ornamentais, cavalos de toureiro;
- ❖ Subsídios não relacionados com a atividade agrícola;
- ❖ Ativos biológicos que satisfaçam os critérios para serem classificados como detidos para venda;
- ❖ Ativos biológicos cujo justo valor não pode ser determinado com fiabilidade.

Uma atividade de natureza agrícola consiste no processo de transformar ativos biológicos em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, com o objetivo de posterior alienação/venda. De acordo com a NCRF 17 um produto agrícola é visto como *“o produto colhido dos ativos biológicos da entidade”*.

Com base no § 13 da NCRF 17 um ativo biológico deve ser registado pelo seu justo valor, a não ser que seja impossível o seu apuramento. Se o apuramento for impossível, devido ao facto de não haver no mercado valores estipulados para estes produtos, o ativo biológico deve, de acordo com o § 31 da NCRF 17, ser mensurado *“pelo custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada”*. Importa contudo referir que esta situação só é permitida no reconhecimento inicial, pois se inicialmente o ativo biológico for mensurado pelo seu justo valor, esse método deve ser aplicado indefinidamente.

A determinação do justo valor de dado ativo biológico ou produto agrícola é feita com base na existência ou não de um mercado ativo. Se existir um mercado ativo para um ativo biológico ou produto agrícola, o preço praticado nesse mercado é a base apropriada para determinação do justo valor do ativo. Se, por outro lado, não existir um mercado ativo para um ativo biológico ou produto agrícola deve ter-se em conta, para determinação do justo valor, ou o preço mais recente de transação no mercado, ou os preços de mercado de ativos semelhantes.

Outra alteração introduzida pelo SNC, no que respeita à problemática da agricultura, deve-se à criação de uma nova conta 37 – Ativos Biológicos, que segundo Carlos Baptista da Costa e Gabriel Alves deve integrar *“os activos biológicos destinados a ser vendidos e consumidos no âmbito da atividade corrente (gado para abate, plantações ou sementeiras anuais, etc..) e activos biológicos afetos à produção (vacas leiteiras, vinhas, olivais, pomares, etc..)”* (Costa, C. & Alves, 2013, p. 545).

2.11 Contratos de Construção

Relativamente aos contratos de construção, a NCRF 19 define um contrato de construção como *“um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final”*.

De acordo com Eusébio Silva e Ana Silva os contratos podem ser contratos de construção com preço fixado, no caso em que é estipulado um preço para a unidade produzida (Silva & Silva, 2010). Ou então, contratos com preço em função dos custos (contrato de *costplus*) em que a entidade que executa a obra é reembolsada por custos definidos acrescidos de uma remuneração fixa acordada.

Tendo por base Carlos Costa e Gabriel Alves verifica-se que o desfecho de um contrato de preço fixado é fiavelmente estimado quando:

- ❖ O rédito poder ser fiavelmente mensurado;
- ❖ Seja provável que benefícios económicos fluam para a entidade;
- ❖ Possam ser fiavelmente mensurados a fase de acabamento assim como os custos ainda necessários para concluir o contrato;
- ❖ Os custos a atribuir ao contrato sejam claramente identificados e mensurados.

(Costa, C. & Alves, 2013)

Uma questão muito importante, relacionada com os contratos de construção, assenta na forma como devem ser reconhecidos os réditos associados à construção. O rédito de um contrato de construção inclui o valor estabelecido no contrato assim como as variações ocorridas no trabalho e apenas deve ser reconhecido caso seja possível determinar, com fiabilidade, um benefício económico associado ao contrato de construção.

De acordo com Ana Rodrigues, Carla Carvalho, Domingos Cravo e Graça Azevedo uma entidade deve utilizar o Método da Percentagem de Acabamento (MPA) em que *“o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais*

incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído” (Rodrigues, A. et al., 2010, p. 261). O rédito é, assim, reconhecido tendo em conta a execução de trabalho.

O MPA, que pretende refletir o desempenho da atividade desenvolvida por uma entidade, é de utilizar quando se consegue determinar fiavelmente o desfecho de um contrato, sendo que o desfecho de um contrato deve ser determinado, de acordo com João Gomes e Jorge Pires:

- ❖ Com base na proporção dos custos incorridos até determinada data sobre os custos totais estimados do contrato;
 - ❖ Com base no levantamento do trabalho realizado;
 - ❖ Com base na conclusão de parte do trabalho acordado.
- (Gomes & Pires, 2010).

No caso de não ser possível determinar fiavelmente o desfecho de um contrato, os réditos devem ser reconhecidos, somente, na medida em que sejam recuperáveis os gastos suportados, o chamado Método do “Lucro Nulo” (MLN). Neste método não é reconhecido qualquer montante de lucro antes da conclusão do contrato.

Não podia deixar de referir que os contratos de construção podem incluir os seguintes custos:

- ❖ Mão-de-obra;
- ❖ Materiais para a construção;
- ❖ Depreciação de ativos fixos tangíveis utilizados;
- ❖ Aluguer de espaços e equipamentos;
- ❖ Custos de assistência técnica prestada.

Os custos, acabados de referir, são conhecidos como sendo custos relacionados com um contrato específico, podendo também ser considerados gastos deste tipo as penalidades em que o construtor incorra por atraso no cumprimento das suas obrigações. Podem ainda ser considerados custos de um

contrato de construção os gastos de âmbito geral como são o caso dos custos com direção de obra, serviços técnicos e seguros. Para finalizar pode-se ainda considerar os custos imputáveis ao contrato estabelecidos contratualmente. Neste caso destacam-se os custos administrativos, custos para vender, custos de pesquisa e depreciação de equipamentos.

Na mensuração relativa a contratos de construção, e com base em João Rodrigues, deve ter-se em conta que alguns custos devem ser reconhecidos diretamente como gastos. O autor destaca os seguintes:

- ❖ **Custos de obtenção do contrato:** inclui custos comuns a diversos contratos, cuja separação por contrato não seja de possível realização;

- ❖ **Custos que não se qualificam como custos do contrato:** são custos cuja separação por contrato não é possível e inclui gastos administrativos gerais, gastos para vender, gastos de pesquisa e desenvolvimento e depreciação de bens associados a uso geral a todos os contratos a realizar;

- ❖ **Custos cuja recuperação não é provável:** correspondem a custos que não estavam previstos e cuja recuperação dependerá da aprovação de entidades fiscalizadoras ou tribunais.

(Rodrigues, J., 2012)

De acordo com Carlos Costa e Gabriel Alves devem ser efetuadas algumas divulgações associadas aos contratos de construção. Importa, então, destacar as seguintes:

- ❖ A quantia de rédito reconhecida, do período;
- ❖ Adiantamentos recebidos relativos a contratos de construção em curso;
- ❖ Métodos utilizados para reconhecimento do rédito do período;
- ❖ Métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos;
- ❖ A quantia de custos e lucros reconhecidos até determinada data;
- ❖ Política contabilística adotada para reconhecimento dos custos de empréstimos obtidos.

(Costa, C. & Alves, 2013)

Relativamente às diferenças existentes entre o antigo e o atual normativo é possível verificar que houve necessidade, de acordo com Ana Barros, de se criar a DC 3, uma vez que *“o POC é pouco explícito no que se refere à valorimetria dos produtos e trabalhos em curso das actividades de carácter plurianual como seja a construção de edifícios, pontes, estradas, barragens, etc.”* (Barros, 2008, p. 55). Com a entrada em vigor do SNC deixou de se aplicar o Método do Contrato Completado (que era de possível aplicação tendo por base a DC 3) sendo de aplicação, em SNC, nos casos em que o desfecho de um contrato não se consegue determinar, o MLN.

Para terminar, podemos ainda verificar que o POC era omissivo relativamente a algumas divulgações que agora a NCRF 19 exige, como por exemplo a indicação dos métodos utilizados quer para determinar a percentagem de acabamento quer a quantidade do rédito a reconhecer, bem como a indicação da quantia do rédito do contrato, reconhecida em dado período.

2.12 Benefícios dos Empregados

Associada à problemática dos benefícios dos empregados surge a NCRF 28. Segundo João Gomes e Jorge Pires, esta NCRF deverá ser aplicada, por uma entidade empregadora, na contabilização de benefícios de empregados proporcionados por acordos formais entre entidade e empregado, acordos setoriais que exijam que a entidade contribua para planos nacionais e por práticas que deem origem a obrigações construtivas (Gomes & Pires, 2010).

Os benefícios dos empregados podem apresentar diferentes situações:

❖ **Benefícios a curto prazo:** consistem em benefícios a que dado funcionário tem direito, devendo ser contabilizados no mesmo período de tempo em que o mesmo presta determinado serviço. Este tipo de benefício engloba todas as formas de remuneração suportadas por dada entidade com a prestação de serviços por parte dos seus funcionários, como por exemplo ordenados, contribuições para a Segurança Social, ausências permitidas, entre outros;

❖ **Benefícios pós-emprego:** são constituídos por benefícios que os empregados têm, após a prestação dos serviços. Destacam-se, por exemplo, os benefícios de reforma, bem como os seguros de vida e os cuidados médicos pós-emprego;

❖ **Benefícios de cessação de emprego:** verificam-se quando uma entidade termina o trabalho de um empregado antes da data normal da reforma ou quando um empregado aceita sair, voluntariamente, de uma entidade em troca de benefícios. De acordo com João Rodrigues, no caso de um benefício por cessação de emprego se vencer por mais de doze meses da data do Balanço ele não deve ser reconhecido como tal (Rodrigues, J., 2012);

❖ **Benefícios de remuneração em capital:** neste tipo de benefícios os funcionários têm direito a receber instrumentos financeiros de capital próprio, emitidos pela entidade a que prestam serviços;

❖ **Outros benefícios a longo prazo dos empregados:** neste caso, referem-se os benefícios que não se vencem dentro de doze meses após o final

do período em que os empregados prestam serviço e podem englobar licenças, benefícios de invalidez, gratificações e participações nos lucros.

No que se refere às diferenças existentes entre POC e SNC conclui-se que enquanto em POC, através da DC 19, apenas era possível reconhecer ganhos e perdas, resultantes da alteração do valor dos benefícios reconhecidos em resultados, com o SNC é possível que estes ganhos ou perdas sejam reconhecidos nos resultados, nos capitais ou através do método do corredor⁶.

Para finalizar, é importante notar que a DC 19 era omissa quanto ao reconhecimento de gastos com benefícios de cessação de trabalho. Com efeito, a NCRF 28 indica que os mesmos devem ser reconhecidos apenas no caso de a entidade estar comprometida a terminar o trabalho de um empregado ou conceder benefícios de rescisão que motivem o trabalhador para a rescisão do contrato de trabalho.

⁶ Apenas devem ser reconhecidos ganhos ou perdas, resultantes da alteração do valor dos benefícios reconhecidos, se o seu valor líquido acumulado exceder o maior de 10% do valor presente da obrigação e 10% do justo valor dos ativos do plano.

2.13 Ativos Intangíveis

Os Ativos Intangíveis (AI) são, de acordo com Carlos Grenha, Domingos Cravo, Luís Baptista e Sérgio Pontes, “*activos não monetários identificáveis sem substancia física*” (Grenha et al., 2009, p. 196). Para diversos autores a característica, mais notável, dos intangíveis está associada ao seu elevado grau de incerteza quanto aos benefícios que se espera obter.

Torna-se importante referir que um AI só poderá ser reconhecido por uma entidade se se tratar de um “*recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros*” e se o custo do item puder ser reconhecido fiavelmente. Segundo Ana Bandeira, “*deve ser considerado como activo todo o recurso que a empresa tem o poder de gerir de forma a obter benefícios económicos com a sua fruição*” (Bandeira, 2010, p. 51). Segundo a autora, a intangibilidade de um ativo está relacionada com a inexistência de substancia física.

Tendo por base Carlos Nabais e Francisco Nabais um AI resulta “*de direitos contratuais ou de outros direitos legais, englobando, nomeadamente, as licenças adquiridas no exterior para a produção de determinado produto, pesquisa e desenvolvimento, peças de teatro, filmes, manuscritos e patentes*” (Nabais & Nabais, 2010, p. 287). O autor dá como exemplo de AI o *software* de contabilidade, uma vez que o mesmo não é parte integrante do *hardware*.

Como exemplos de AI importa destacar, segundo Eusébio Silva e Ana Silva:

- ❖ *Software* de computadores;
- ❖ Patentes;
- ❖ Filmes;
- ❖ Licenças de pesca;

❖ *Franchising*⁷.

(Silva & Silva, 2010).

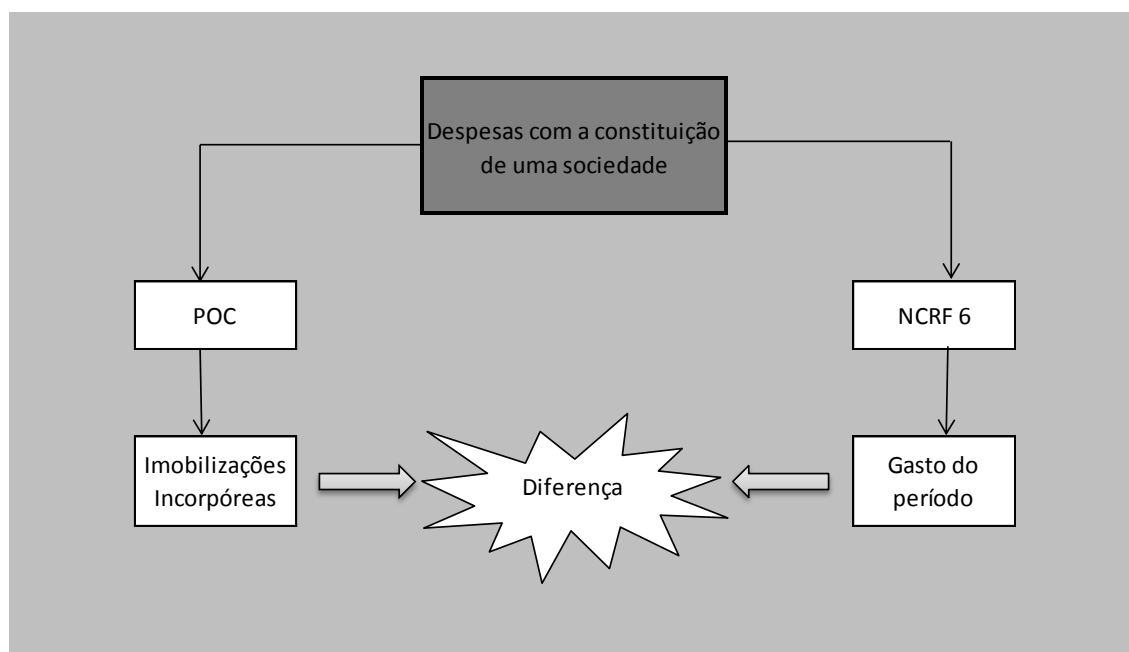
Carlos Grenha, Domingos Cravo, Luís Baptista e Sérgio Pontes entendem que *“é difícil associar publicidade ou formação, a benefícios económicos futuros, pelo que usualmente estes são tratados como um gasto do período”* (Grenha et al., 2009, p. 206).

Um AI deverá ser reconhecido pelo seu custo, quantia paga pela sua aquisição. Assim, o custo inicial de um AI deverá incluir o preço de compra adicionado dos custos de preparação do ativo para o uso pretendido, como por exemplo honorários com profissionais que colocam o item em funcionamento, deduzido de descontos e abatimentos comerciais. Quanto ao desreconhecimento de um AI o mesmo deve ser efetuado aquando da alienação do item ou quando não se espera obter mais benefícios económicos com o seu uso ou alienação.

Uma alteração ocorrida face ao SNC começa por se verificar na terminologia utilizada, pois o que agora identificamos como AI, em POC era denominado de Imobilizado Incorpóreo.

Comparando com o normativo POC, verifica-se que as despesas de instalação e de investigação deixam de poder ser reconhecidas como ativos, devendo ser reconhecidas como gastos do período em que ocorram, pois não existe probabilidade de surgirem benefícios económicos futuros para a entidade. Segundo Eusébio Silva e Ana Silva *“se um item não satisfizer a definição de um activo intangível, o dispêndio para o adquirir ou gerar internamente é reconhecido como um gasto do período em que for incorrido”* (Silva & Silva, 2010, p. 163).

⁷ Estratégia utilizada em administração que tem, como propósito, um sistema de venda de licença na qual o franqueador (o detentor da marca) cede, ao franqueado (o autorizado a explorar a marca), o direito de uso da sua marca, patente, infraestrutura, *know-how* e direito de distribuição exclusiva de produtos ou serviços.



Fonte: Adaptado de (Gomes & Pires, 2010)

Figura 19: Despesas com a constituição de uma sociedade. Do POC ao SNC

Quanto à numeração das rubricas associadas verifica-se a alteração de 43 – Imobilizações Incorpóreas para 44 – Ativos Intangíveis.

O SNC, contrariamente ao POC, não permite a capitalização de gastos incorridos na fase de pesquisa. O POC, através da DC 7 tinha esta permissão, desde que fosse possível assegurar, de forma inequívoca, a existência de benefícios económicos futuros.

2.14 Ativos Fixos Tangíveis

De acordo com Ana Rodrigues, Carla Carvalho, Domingos Cravo e Graça Azevedo, Ativos Fixos Tangíveis (AFT) são visto como itens *“detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos, e os quais se espera que sejam usados por durante mais do que um período”* (Rodrigues, A. et al., 2010, p. 401).

Um AFT deve ser reconhecido se for provável que benefícios económicos associados a este fluam para a entidade, e o seu custo possa ser mensurado fiavelmente. Um AFT deve ser reconhecido pelo montante por ele pago podendo ser-lhe adicionados dispêndios, com o ativo, verificados posteriormente e que permitam que os benefícios económicos futuros ultrapassem o esperado inicialmente.

Segundo João Gomes e Jorge Pires o custo de um AFT engloba:

- ❖ Preço de compra;
- ❖ Custos relacionados com a colocação do ativo na sua localização;
- ❖ Custos que permitam que o ativo funcione da forma pretendida;
- ❖ Custos de desmantelamento e remoção do ativo (estimativa);
- ❖ Restauro do local da localização do ativo.

(Gomes & Pires, 2010).

Ao custo do AFT podem ser adicionadas despesas que melhorem a sua performance, tendo em atenção o seu desempenho previsto. De acordo com Eusébio Silva e Ana Silva *“A não ser que possam ser diretamente associados à aquisição ou à instalação do bem, os gastos administrativos e outros gastos gerais, não entram no custo do ativo. Têm a natureza de gastos de arranque e de pré-produção”* (Silva & Silva, 2010, p. 142).

Um AFT deve ser desreconhecido no momento em que é alienado ou quando não se esperem mais benefícios económicos futuros do mesmo.

Uma alteração verificada face ao anterior normativo, POC, consiste na denominação que era dada aos AFT, Imobilizado Corpóreo. Em POC o

Imobilizado Corpóreo era classificado na conta 42 – Imobilizações Corpóreas enquanto em SNC se usa a rubrica 43 – Ativos Fixos Tangíveis.

Não são encontradas grandes novidades no que se refere aos AFT, no entanto, importa referir apenas que o POC era omissivo em aspetos que agora a NCRF 7 evidencia.

2.15 Rédito

A NCRF 20 trata a problemática associada ao rédito. Assim, de acordo com esta norma, o rédito é visto como *“o influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio”*. Resumidamente, a NCRF 20 trata sobre o momento do registo dos rendimentos, em resultado da atividade ordinária de dada entidade.

No que se refere ao reconhecimento do rédito, importa ter em conta, segundo Carlos Grenha, Domingos Cravo, Luísa Baptista e Sérgio Pontes, *“que é irrelevante o momento da transferência jurídica dos bens do vendedor para o comprador”* (Grenha et al., 2009, p. 232). O rédito deve ser reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluam para a entidade e a sua quantia possa ser determinada fiavelmente. O rédito é reconhecido pelo seu justo valor e pode ter origem em situações distintas: vendas, prestações de serviços e juros, royalties e dividendos.

❖ **Rédito das vendas:** o rédito associado à venda de bens deve ser reconhecido tendo em conta o custo dos bens vendidos, as comissões de venda assim como os gastos suportados com transporte, seguros ou garantias dadas por clientes. Importa, no entanto, que a estes valores sejam deduzidos quer os descontos comerciais concedidos quer as devoluções de vendas efetuadas pelos clientes. Uma entidade deve então, de acordo com a NCRF 20, reconhecer o rédito de uma venda sempre que:

- *“A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens”;*
- *“A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos”;*
- *“A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada”;*
- *“Seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade”;*

- *“Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados”.*

❖ **Rédito das prestações de serviços:** o rédito deve ser reconhecido, regra geral, quando o serviço é executado e faturado ao cliente. No entanto, de acordo com a NCRF 20 o reconhecimento pode ser efetuado em função do grau de acabamento da prestação, à data de cada Balanço, quando o desfecho de uma transacção associada à prestação de serviços possa ser fiavelmente determinado. De acordo com Carlos Costa e Gabriel Alves *“As prestações de serviços são contabilizadas pelo valor negociado com o cliente, deduzido de todos os descontos de natureza comercial incluídos na factura ou concedidos fora dela”* (Costa, C. & Alves, 2013, p. 588).

Assim, o rédito deve ser reconhecido quando:

- *“A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens, significativos da propriedade dos bens”;*
- *“A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos”;*
- *“A quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada”;*
- *“Seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade”;*
- *“Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados”.*

❖ **Rédito dos juros, royalties e dividendos:** o rédito deve ser reconhecido quando for possível estimar o desfecho de uma prestação com fiabilidade. Caso isto não seja possível, o rédito associado aos juros, royalties e dividendos deve ser reconhecido na medida dos custos recuperáveis, reconhecidos. O rédito associado a estes elementos deve, segundo a NCRF 20 respeitar o seguinte:

- *“Os juros devem ser reconhecidos utilizando o método do juro efectivo”;*
- *“Os royalties devem ser reconhecidos segundo o regime de acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante”;*

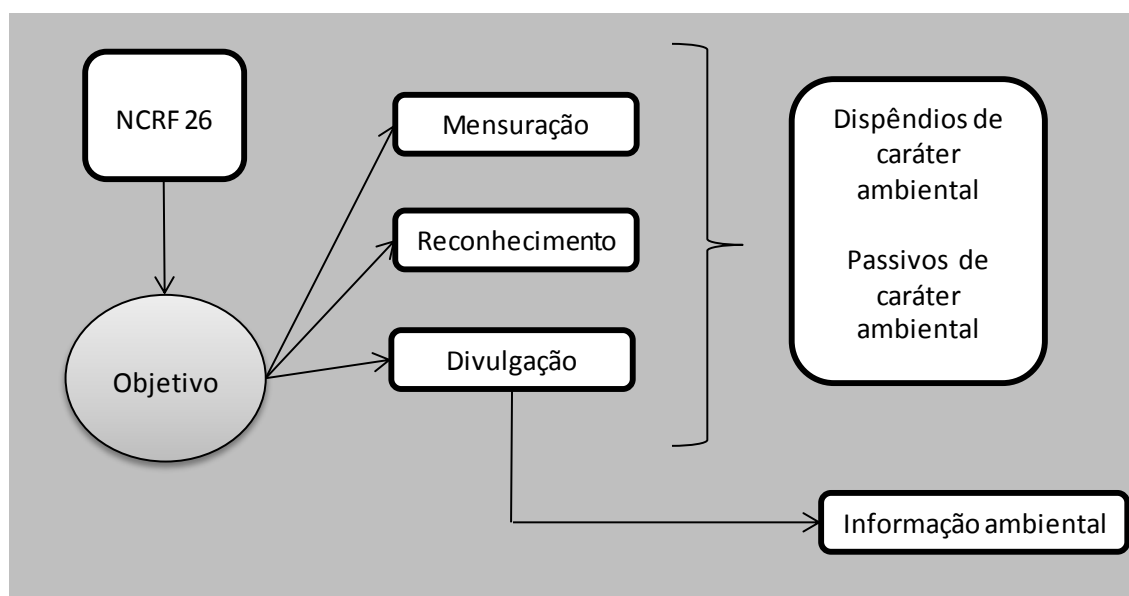
- *“Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento”.*

Para terminar, enfatiza-se que o reconhecimento do rédito é um processo rodeado de incertezas no que se refere à determinação dos valores a reconhecer.

Quanto às diferenças existentes entre POC e SNC podemos verificar que as mesmas não existem uma vez que quer a NCRF 20 (SNC) quer a DC 26 (POC) tem por base a IAS 18.

2.16 Matérias Ambientais

A temática associada às matérias ambientais relaciona-se com os critérios necessários *“para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectem, ou sejam susceptíveis de afectar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada”*, sendo esta matéria tratada através da NCRF 26. Esta norma tem especial importância para a prestação de informação nas DF's e no relatório de entidades, no que a este assunto respeita.



Fonte: Adaptado de (Gomes & Pires, 2010)

Figura 20: Objetivo da NCRF 26

Quanto ao reconhecimento poder-se-á ter de reconhecer passivos ou dispêndios de carácter ambiental. Os passivos de carácter ambiental devem ser reconhecidos no caso de ser *“provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente de carácter ambiental, que tenha surgido em consequência de acontecimentos*

passados e se a quantia pela qual se fará essa liquidação puder ser mensurada de forma fiável”.

Os dispêndios de carácter ambiental são vistos, segundo a NCRF 26, como *“os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades”*. Como exemplos consideram-se a eliminação de resíduos, a preservação do ar, a redução de ruído, a proteção do ambiente, entre outros. *“Os dispêndios de carácter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a menos que satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidos como um activo”*. Os dispêndios de carácter ambiental podem então ser capitalizados no caso de:

- ❖ *“Os custos relacionarem-se com benefícios económicos que se espera venham a fluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela entidade (para além do seu nível de eficiência determinado originalmente);*

- ❖ *Os custos permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da entidade”.*

Comparando o antigo normativo contabilístico (POC) com o atual (SNC) não existem diferenças entre eles, uma vez que a NCRF 26 tem por base a DC 26.

2.17 Instrumentos Financeiros

Um instrumento financeiro é entendido, de acordo com a NCRF 27, como *“um contrato que dá origem a um activo financeiro numa entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio noutra entidade”*. Um ativo financeiro é qualquer ativo que seja:

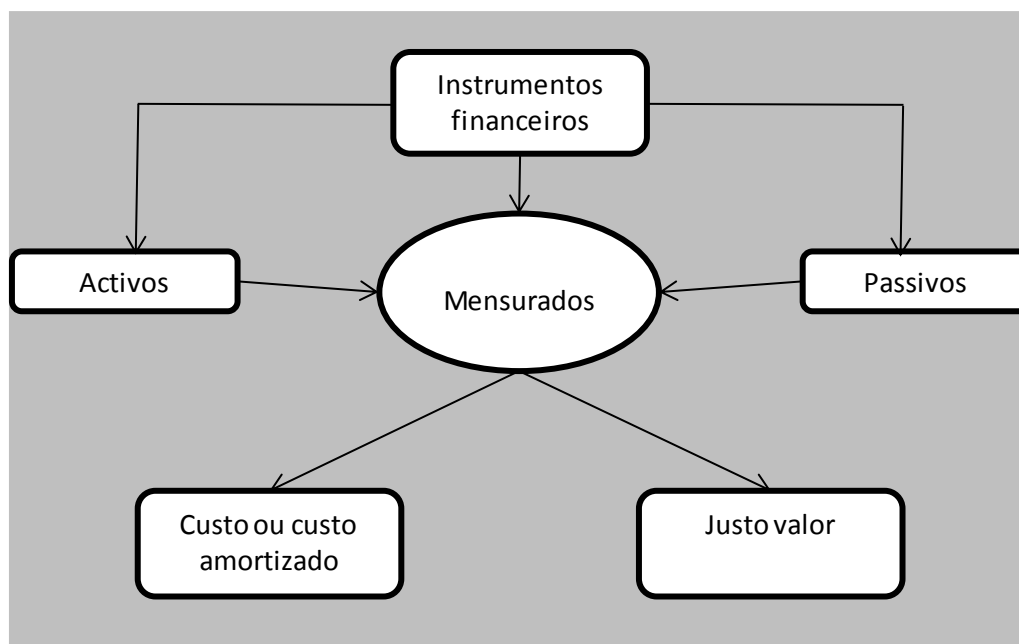
- ❖ Dinheiro;
- ❖ Um instrumento de capital próprio⁸ de outra entidade;
- ❖ Um direito contratual de receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade;
- ❖ Um contrato que seja ou possa ser liquidado em instrumentos de capital próprio da própria entidade.

Por outro lado, um passivo financeiro é entendido, por Carlos Grenha, Domingos Cravo, Luís Baptista e Sérgio Pontes, como *“uma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro activo financeiro a uma outra entidade”* (Grenha et al., 2009, p. 129). Pode ainda entender-se que um passivo financeiro constitui um contrato que pode ser liquidado em instrumentos de capital próprio da entidade.

Uma entidade deve reconhecer um ativo financeiro, um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio quando se torne parte das disposições contratuais do instrumento, não devendo incluir os custos de transação, na mensuração inicial do ativo ou passivo financeiro.

No que respeita à mensuração de instrumentos financeiros, diz a NCRF 27 que esta pode ser efetuada da seguinte forma:

⁸ Qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos ativos de uma entidade após dedução de todos os seus passivos.



Fonte: Adaptado de (Gomes & Pires, 2010)

Figura 21: Mensuração de Instrumentos Financeiros

Como exemplos de instrumentos financeiros que devem ser mensurados ao custo ou custo amortizado⁹ a NCRF 27 destaca:

- ❖ Instrumentos tais como clientes, fornecedores, contas a receber, contas a pagar ou empréstimos bancários e que a entidade designe, no momento do seu reconhecimento inicial, para serem mensurados ao custo amortizado;
- ❖ Contratos para conceder ou contrair empréstimos;
- ❖ Instrumentos de capital próprio que não sejam negociados publicamente e cujo justo valor não possa ser obtido de forma fiável.

Todos os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo, ou ao custo amortizado devem sê-lo tendo em conta o justo valor.

Quanto ao desreconhecimento, uma entidade deve desreconhecer um ativo financeiro, de acordo com a NCRF 27, quando:

⁹ Quantia pela qual o ativo financeiro ou o passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos os reembolsos de capital, mais ou menos a amortização cumulativa.

❖ *“Os direitos contratuais aos fluxos de caixa resultantes do activo financeiro expiram”;*

❖ *“A entidade transfere para outra parte todos os riscos significativos e benefícios relacionados com o activo financeiro”;*

❖ *“A entidade, apesar de reter alguns riscos significativos e benefícios relacionados com o activo financeiro, tenha transferido o controlo do activo para uma outra parte e esta tenha a capacidade prática de vender o activo na sua totalidade a uma terceira parte”.*

Quanto aos passivos financeiros, devem ser desreconhecidos quando a obrigação estabelecida no contrato seja liquidada, cancelada ou expire.

Relativamente às diferenças existentes entre os normativos, POC e SNC, as mesmas assentam essencialmente na mensuração dos instrumentos financeiros. Enquanto o SNC permite que os instrumentos financeiros sejam mensurados com base no custo ou custo amortizado ou no justo valor, o POC apenas permitia a mensuração utilizando o modelo do custo.

Para terminar, importa ainda acrescentar que enquanto a NCRF 27 dá indicação acerca do desreconhecimento dos instrumentos financeiros o POC era omissivo relativamente a esta matéria.

2.18 Taxas de Câmbio

A problemática associada às taxas de câmbio coloca-se, de acordo com a NCRF 23, quando:

- ❖ Se contabilizam transações e saldos em moedas estrangeiras;
- ❖ Se efetuam transposições de DF's de unidades operacionais estrangeiras que sejam incluídas nas DF's da entidade pela consolidação;
- ❖ Se procede à transposição dos resultados e da posição financeira de uma entidade para a moeda de apresentação.

Para a contabilização inicial de transações, efetuadas em moeda estrangeira, deve aplicar-se, à quantia paga de moeda estrangeira, a taxa de câmbio¹⁰ entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação.

Da operação de câmbio de moedas surge a chamada diferença de câmbio, que é entendida, de acordo com o § 8 da NCRF 22, como “*a diferença resultante da transposição de um determinado número de unidades de uma moeda para outra moeda a diferentes taxas de câmbio*”. Estas diferenças devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram, podendo ser reconhecidas nos Capitais Próprios se o item que der origem à diferença de câmbio também for registado em Capitais Próprios.

Analisando as alterações entre POC e SNC, depreende-se que enquanto em SNC as diferenças de câmbio devem ser reconhecidas em resultados, em POC, no caso das diferenças de câmbio resultantes de dívidas de médio e longo prazo as mesmas deveriam ser diferidas. Para finalizar, ressalta mais uma alteração. Com o SNC as diferenças de câmbio resultantes do financiamento para aquisição de ativos podem ser registadas junto do valor do ativo associado, enquanto em POC isso apenas era possível pelo período em que o ativo se encontrasse em curso.

¹⁰ A taxa de câmbio é entendida como o rácio de troca de duas moedas.

3. A Fiscalidade em SNC

3.1 Depreciações e Amortizações

De acordo com o art.º 29º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) são aceites como gastos do período, as amortizações e depreciações de elementos do ativo sujeitos a deperecimento, como o caso dos ativos fixos tangíveis, dos ativos intangíveis e dos ativos biológicos.

Contabilisticamente existem diversos métodos de cálculo das amortizações dos bens. No entanto, em termos fiscais e de acordo com o art.º 30º deve usar-se como regra, para o cálculo das depreciações e amortizações, o método das quotas constantes. Em alternativa, as entidades podem optar por recorrer ao método das quotas decrescentes ou a outros métodos, desde que, neste último caso, exista autorização por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Tendo por base o método das quotas constantes o valor do gasto aceite fiscalmente é determinado, de acordo com o art.º 31º do CIRC, pela multiplicação entre o custo de aquisição ou produção, o valor resultante de reavaliação ou o valor de mercado de um bem e as taxas constantes da Tabela I do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de Setembro.

Tendo em conta o estipulado no art.º 130º do CIRC, os sujeitos passivos de IRC têm de manter organizado, obrigatoriamente, um processo de documentação fiscal, também chamado de *dossier* fiscal. A Portaria n.º 94/2013 de 4 de Março faz referência a um dos documentos que deve fazer parte desse *dossier*, o mapa de depreciações e amortizações – Modelo 32. O modelo oficial, que se apresenta em seguida, foi aprovado pela Portaria n.º 94/2013 de 4 de Março, tendo o mesmo entrado em vigor em 1 de Janeiro do corrente ano e sendo de aplicação para os períodos de tributação iniciados em 1 de Janeiro de 2012, inclusive.

[illegible]

Fonte: Portaria n.º 94/2013 de 4 de Março

Figura 22: Modelo 32 – Mapa de depreciações e amortizações

Com a entrada em vigor do SNC surgiu a novidade de os elementos do ativo sujeitos a depreciação, cujo custo unitário não ultrapasse 1.000,00 €, poderem ser amortizados na totalidade no seu ano de aquisição, sendo o custo aceite na sua totalidade, art.º 33º. De referir que em POC este limite era de 199,52 €.

Associado aos AI e tendo em conta o art.º 32º do CIRC é possível verificar que as despesas relacionadas com projetos de desenvolvimento¹¹ são consideradas gasto fiscal no período de tributação em que sejam suportadas.

¹¹ Consideram-se despesas com projetos de desenvolvimento, de acordo com o n.º 2 do art.º 32º, “as realizadas pelo sujeito passivo através da exploração de resultados de trabalhos da investigação ou de outros conhecimentos científicos ou técnicos com vista à descoberta ou à melhoria substancial de matérias-primas, produtos, serviços ou processos de produção”.

Para finalizar, de acordo com o art.º 34º do CIRC, resultam um conjunto de despesas que não são aceites como gasto, para efeitos fiscais, nomeadamente:

- ❖ As depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deperecimento;
- ❖ As depreciações de imóveis na parte que corresponde ao valor dos terrenos;
- ❖ As depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos;
- ❖ As depreciações e amortizações praticadas para além do período de vida útil;
- ❖ As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação superior a 40.000,00 € (29.927,80 € em POC).

3.2 Provisões

Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto, nomeadamente o reconhecimento de provisões (al. h) do n.º 1 do art.º 23º do CIRC).

Com base no art.º 29º do CIRC podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes provisões:

- ❖ As que se destinem a fazer face a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinariam a inclusão daqueles entre os gastos do período de tributação;

- ❖ As que se destinem a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas em contratos de venda e de prestação de serviços;

- ❖ As provisões técnicas constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Instituto de Seguros de Portugal, pelas empresas de seguros sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de empresas seguradoras com sede em outro Estado membro da União Europeia;

- ❖ As que, constituídas pelas empresas pertencentes ao sector das indústrias extrativas ou de tratamento e eliminação de resíduos, se destinem a fazer face aos encargos com a reparação dos danos de carácter ambiental dos locais afetos à exploração.

Para terminar, refere-se que, com base no n.º 2 do art.º 39º do CIRC, a determinação das provisões, referidas anteriormente, deve ter por base as condições existentes no final de cada período de tributação.

3.3 Locações

De acordo com o art.º 13º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, as depreciações ou amortizações dos bens afetos a locação financeira são considerados gastos do período de tributação dos respetivos locatários¹².

Tendo em conta o n.º 1 do art.º 25º do CIRC, quando existe entrega de um bem objeto de locação financeira ao locador seguida de nova locação desse mesmo bem ao mesmo locatário, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais em consequência dessa entrega. Nesta situação, o bem deverá continuar a ser depreciado ou amortizado para efeitos fiscais pelo locatário, de acordo com o regime em vigor. Quando existe venda de bens seguida de locação financeira, pelo vendedor, desses mesmos bens, e os bens integram os inventários do vendedor, não há lugar ao apuramento de qualquer resultado fiscal em consequência dessa venda e os mesmos são valorizados para efeitos fiscais ao custo inicial de aquisição ou de produção, sendo este o valor a considerar para efeitos da respetiva depreciação.

Em resumo, e considerando o estipulado no n.º 2 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, quando existe transmissão dos bens locados, para o locatário, no termo dos respetivos contratos de locação financeira, bem como na relocação financeira, não se verifica qualquer alteração do regime de depreciações ou amortizações que vinha sendo seguido em relação aos mesmos pelo locatário.

¹²Aquele que aluga um imóvel para moradia ou uso comercial, ao seu proprietário.

3.4 Empréstimos Obtidos

Os custos suportados com empréstimos obtidos contabilizados como gastos do período são aceites como gasto fiscal, de acordo com a al. c) do n.º 1 do art.º 23º do CIRC.

Com base no n.º 5 do art.º 2º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 conclui-se que é possível incluir no custo de aquisição ou de produção de elementos do ativo sujeitos a depreciação, tais como ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico, os custos de empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à sua aquisição. Para que esta situação se possa verificar é ainda necessário que o período de funcionamento ou utilização dos bens, em causa, seja superior a um ano.

Como já referido no capítulo dos inventários, importa reforçar a ideia patente no art.º 26º do CIRC, de que *“No caso de os inventários requererem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística especificamente aplicável”*.

3.5 Propriedades de Investimento

As depreciações e amortizações, relacionadas com propriedades de investimento, são consideradas gastos se se provar serem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto, al. g) do n.º1 do art.º 23º do CIRC. De acordo com o art.º 20º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de Setembro *“As depreciações e amortizações que não sejam consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas, por excederem as importâncias máximas admitidas, são aceites como gastos fiscais nos períodos seguintes, na medida em que não se excedam as quotas máximas de depreciação ou amortização fixadas”*.

De acordo com o n.º 9 do art.º 18º do CIRC, os ajustamentos resultantes da aplicação do justo valor, em propriedades de investimento, não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, exceto quando respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital superior a 5% do respetivo capital social.

3.6 Imparidade de Ativos

De acordo com o estipulado na al. h) do n.º 1 do art.º 23º do CIRC as perdas por imparidade são consideradas gastos se forem indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto.

Com base no art.º 35º do CIRC é possível concluir que são aceites para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade:

- ❖ As associadas a créditos da atividade normal que possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;
- ❖ As relativas a recibos por cobrar reconhecidas por empresas de seguros;
- ❖ As desvalorizações excecionais de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento;
- ❖ As contabilizadas, obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Banco de Portugal, para fazer face a riscos de crédito.

Importa referir, com base no n.º 4 do artigo em análise, que as perdas por imparidade de bens depreciables ou amortizáveis não aceites para efeitos fiscais, são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante do ativo.

De acordo com João Rodrigues, as perdas por imparidade reconhecidas contabilisticamente podem ser aceites, para efeitos fiscais, em períodos diferentes dos do seu reconhecimento (Rodrigues, J., 2012).

3.7 Inventários

Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto, nomeadamente ajustamentos em inventários (al. h) do n.º 1 do art.º 23º do CIRC).

O art.º 26º indica que, para efeitos da determinação do lucro tributável, só são considerados rendimentos e gastos de inventários em que seja utilizado um dos seguintes métodos:

- ❖ Custos de aquisição ou de produção;
- ❖ Custos padrões apurados com base em técnicas contabilísticas ajustadas;
- ❖ Preços de venda deduzidos da margem normal de lucro;
- ❖ Preços de venda dos produtos colhidos de ativos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda;
- ❖ Valorimetrias especiais para os inventários básicos ou normais.

Uma novidade introduzida pelo SNC consiste no facto de quando os inventários requerem mais de um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda poderem no seu custo ser incluídos os custos suportados com empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis aos inventários (art.º 26º n.º2).

De acordo com o art.º 27º do CIRC o método de valorimetria utilizado para os inventários deve ser seguido ao longo do período de tributação, podendo o método utilizado ser alterado unicamente com autorização da AT.

Os ajustamentos em inventários, reconhecidos num dado período, são, de acordo com os n.ºs 1 e 3 do art.º 28º do CIRC, dedutíveis ao lucro tributável sendo também a reversão, parcial ou total, desses ajustamentos concorrente para a formação do lucro tributável.

3.8 Subsídios do Governo

Consideram-se rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional nomeadamente os subsídios à exploração (art.º 20º n.º 1 al. j) do CIRC).

De acordo com o art.º 22º os subsídios relacionados com ativos não correntes, para poderem ser incluídos no lucro tributável devem respeitar o seguinte:

- ❖ Quando os subsídios se refiram a ativos depreciables ou amortizáveis, deve ser incluída no lucro tributável uma parte do subsídio atribuído na mesma proporção da depreciação ou amortização;

- ❖ Quando os subsídios não estejam relacionados com ativos depreciables ou amortizáveis devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitam sejam inalienáveis.

3.9 Agricultura

Relativamente à temática da agricultura, conforme o art.º 18º do CIRC, considera-se que “*Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção*”. Com base na al. g) do n.º 1 do art.º 20º do CIRC consideram-se rendimentos os montantes que provenham da aplicação do justo valor aos ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais. Por outro lado, consideram-se gastos os valores resultantes da aplicação do justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais, desde que, comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto (al. j) do n.º 1 do art.º 23º do CIRC).

O art.º 29º do CIRC indica que são aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do ativo sujeitos a deperecimento associadas aos ativos biológicos que não sejam consumíveis. Para finalizar, importa acrescentar que, com base na al. c) do n.º 1 do art.º 35º do CIRC, podem ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores relativas a ativos biológicos não consumíveis.

3.10 Contratos de Construção

Relativamente aos contratos de construção, e com base no art.º 18º n.º 1 do CIRC importa começar por referir que *“os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento”*.

O art.º 19º trata a problemática associada ao assunto em análise e começa por referir, no seu n.º 1, que a determinação dos resultados de contratos de construção que se prolonguem por um período superior a um ano deverá ser efetuada tendo em conta o método da percentagem de acabamento¹³. Dispõe, ainda, este artigo, que não são dedutíveis, para efeitos fiscais, as perdas esperadas relativas a contratos de construção com gastos ainda não suportados.

Com a entrada em vigor do SNC foi eliminada a regra que indicava que se deveria escolher o menor entre o método da percentagem de acabamento e o grau de faturação, passando a ser exclusivamente possível o recurso ao método da percentagem de acabamento. O CIRC tentou aproximar-se o mais possível do procedimento contabilístico, contudo ainda não é possível:

- ❖ O reconhecimento fiscal das perdas estimadas;
- ❖ O uso do método do lucro nulo.

¹³A percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato (art.º 19º n.º 2 do CIRC).

3.11 Benefícios dos Empregados

De acordo com o art.º 23º n.º 1 al. d) do CIRC consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto, nomeadamente gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados.

Tendo por base o n.º 12 do art.º 18º do CIRC verifica-se que os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados, que não sejam abrangidos pelo art.º 43º, e que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários. São, ainda, considerados gastos do período de tributação as despesas que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa, art.º 43º, n.º 2.

Com base no n.º 7 do mesmo artigo verifica-se, também, que as contribuições suplementares destinadas à cobertura de responsabilidades por encargos com benefícios de reforma, desde que devidamente certificadas pelas entidades competentes, podem, também, ser aceites como gastos de tributação.

3.12 Rédito

No que respeita ao rédito, diz o art.º 20º n.º 1 al. a) do CIRC que são considerados rendimentos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional relativa a vendas ou prestações de serviços.

Atentos ao art.º 18º n.º 1 do CIRC entende-se que os rendimentos e os gastos são imputáveis ao período de tributação em que são obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens ou aquando da transferência de propriedade, art.º 18º n.º 3 al. a). Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, exceto no caso de prestações continuadas, art.º 18º n.º 3 al. b).

Os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia da contraprestação.

No caso do rédito, como demonstra a perspetiva de João Rodrigues, “O código do IRC não permite que o rédito de vendas e prestações de serviços seja tributado no período de tributação do seu reconhecimento pelo valor atual da contraprestação, contrariamente ao que terá de ser feito para fins contabilísticos” (Rodrigues, J., 2012, p. 789). Esta situação origina o reconhecimento de impostos diferidos de forma a ser representada a divergência existente entre a parte contabilística e a fiscal.

3.13 Instrumentos Financeiros

Associada à problemática dos instrumentos financeiros e tendo por base o art.º 20º, n.º 1 al. c) e f) do CIRC consideram-se rendimentos os juros, os dividendos, os descontos, os ágios, as transferências, as diferenças de câmbio, os prémios de emissão de obrigações, assim como os rendimentos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros. Por outro lado, com base n.º 1 art.º 23º, consideram-se como gastos os juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito e, com base na al. i) do mesmo artigo, os gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros.

Dispõe o art.º 49º n.º1 do CIRC que são concorrentes para a formação do lucro tributável os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro ativo ou passivo financeiro.

Com base no art.º 41º do CIRC os créditos incobráveis podem considerar-se gastos ou perdas do período de tributação se resultarem de processos de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução e de procedimentos extrajudiciais de conciliação. A dedutibilidade dos créditos incobráveis fica ainda dependente da existência de prova da comunicação ao devedor do reconhecimento do gasto para efeitos fiscais.

Fazendo uma análise das alterações ocorridas de POC para SNC verificamos que os rendimentos ou gastos associados à mensuração de instrumentos financeiros pelo seu justo valor passam a concorrer para a formação do lucro tributável.

Capítulo III

Estudo de Caso

Enquadramento

Após análise teórica das alterações ocorridas de POC para SNC torna-se necessário analisar de que forma, na prática, as empresas portuguesas são afetadas com a entrada em vigor do novo sistema de normalização utilizado no país, desde o ano de 2010. Para facilitar esta análise recorreu-se aos Relatórios e Contas da “Portugal Telecom, SGPS, S.A.” que de futuro será designada de PT, da “ZON Multimédia – Serviços de Telecomunicações e Multimédia, SGPS, S.A.”, de futuro designada de ZON, e da “Oliveira e Irmão, S.A.” que passarei a designar de OLI.

A análise efetuada teve em conta os relatórios e contas individuais das três empresas, dos anos de 2009 e 2010. De referir, contudo, que devido à escassez de relatórios de contas de entidades que apliquem o SNC, publicados no site da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, se sentiu a necessidade de recorrer aos relatórios da PT e da ZON que não aplicam as NCRF, mas sim as NIC do IASB, tendo em conta o Regulamento n.º 1606/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002. Embora não estejamos perante DF's elaboradas com base nas NCRF procedemos à sua adoção, para análise, uma vez que as NCRF são muito semelhantes às normas internacionais.

No ano de 2009 as contas da OLI foram elaboradas com base no POC e em 2010 com base no SNC. Importa, contudo, destacar que as contas de 2009, para que fosse possível a comparação com as contas elaboradas no ano de 2010, foram convertidas para SNC. Ao analisar as DF's apresentadas pela PT, pela ZON e pela OLI infere-se que no ano de 2010 não é elaborada a DR por Funções, que deixa de ser uma obrigatoriedade em SNC, embora seja de grande utilidade para a gestão, pois os diversos gastos devem ser classificados de acordo com a sua função. Por sua vez, surge uma nova Demonstração Financeira, a DACP, obrigatória a partir deste período económico.

De seguida apresenta-se uma descrição sobre cada um dos casos de estudo escolhidos.

1. “Portugal Telecom, SGPS, S.A.” – PT¹⁴

Começando por analisar o impacto do SNC, na PT, e analisando o seu Balanço observa-se uma diminuição do montante do ativo. Esta diminuição deve-se, em parte, aos ajustamentos efetuados à rubrica Ativos por impostos diferidos, em cerca de 5,5 milhões de euros e à rubrica Participações financeiras – método da equivalência patrimonial em cerca de – 811 milhões de euros. Este último ajustamento foi necessário para atualização do valor de todas as participações financeiras detidas pela PT, tendo em conta as regras da NCRF 15, para que à data de 31 de Dezembro de 2009 todas as participações se encontrassem contabilizadas pelo montante equivalente à proporção que a PT detinha em outras entidades. Assim, e de acordo com o escrito no relatório da PT *“A aplicação do método de equivalência patrimonial na valorização dos investimentos financeiros em empresas participadas foi ajustada em conformidade com os ajustamentos de conversão efectuados por estas empresas decorrentes da transição do POC para as NCRF”*.

Relacionado ainda com este assunto, verifica-se que os ativos se encontram evidenciados pelo seu valor líquido, passando a informação sobre o valor bruto e correspondentes amortizações acumuladas e ajustamentos a ser divulgada no Anexo.

Relativamente ao capital próprio e passivo também foram verificadas alterações. O capital próprio e o passivo sofreram um ajustamento de cerca de 805 milhões de euros devido a alterações de políticas contabilísticas. Este ajustamento teve grande peso no capital próprio, pois como se pode verificar pela página 10 do Relatório e Contas Individuais 2010 da PT foi efetuado um ajustamento de cerca de – 949 milhões de euros devido a benefícios de reforma,

¹⁴ Analisado com base no Relatório e Contas Individuais 2009 – Portugal Telecom, SGPS, S.A. e no Relatório e Contas Individuais 2010 – Portugal Telecom, SGPS, S.A.

obrigações com o desmantelamento de ativos e amortizações de goodwill¹⁵ e subsídios ao investimento.

Relativamente à DR por Naturezas, da PT, constata-se a necessidade de um ajustamento no montante de 114.584.773 euros. Este montante foi fortemente influenciado por um ajustamento, de cerca de 110 milhões de euros, efetuado na rubrica de Ganhos (perdas) em empresas participadas. Este ajustamento foi necessário devido à alienação de partes de capital em outras entidades à PT Portugal por parte da PT, ainda em 2009, havendo necessidade de atualizar o valor do ganho, com base no § 58 da NCRF 13.

Verificou-se ainda um ajustamento à rubrica de (Gastos)/reversões de depreciação e amortização, no montante de, aproximadamente, 10 milhões de euros. Este ajustamento foi influenciado pela anulação das depreciações e amortizações do Goodwill, pois o Goodwill não é amortizado, al. a) do § 47 da NCRF 13, mas sujeito a testes de imparidade, § 52 da NCRF 13 e NCRF 12.

Foi efetuado um ajustamento de cerca de – 7,5 milhões de euros na rubrica de Juros e gastos similares suportados. Os fornecimentos e serviços externos foram desagregados em função da natureza dos respetivos gastos e os resultados extraordinários deixaram de ser apresentados na Demonstração dos Resultados, sendo os custos e proveitos extraordinários incluídos em diversas rubricas do resultado operacional, em função da sua natureza.

No que respeita à DFC, da PT, identifica-se uma agregação dos montantes das rubricas de Outros pagamentos/recebimentos relativos à atividade operacional e Outros recebimentos/pagamentos relacionados com rubricas extraordinárias, na rubrica Outros recebimentos/pagamentos uma vez que deixam de existir valores de rubricas extraordinárias.

Note-se, também, uma alteração no montante de 15.300.000 € relativa a uma reclassificação de dividendos recebidos da entidade Africatel, por uma redução de capital por parte desta entidade. Este montante havia sido

¹⁵Parte do valor de mercado (ou valor intrínseco) de uma empresa que não esteja diretamente refletida nos seus ativos e nos seus passivos.

reconhecido em Recebimentos provenientes de dividendos mas posteriormente e pela aplicação do Método da Equivalência Patrimonial (MEP) foi reclassificado em Recebimentos provenientes de investimentos financeiros.

Relativamente à DFC, verifica-se uma alteração nas rubricas Recebimentos provenientes de outras atividades de financiamento, Pagamentos respeitantes a dividendos e pagamentos respeitantes a outras atividades de financiamento devido a uma agregação destes montantes (que respeitam a distribuição de resultados, dividendos de swaps em ações próprias e instrumentos derivados de taxas de câmbio) apenas nas rubricas de Pagamentos respeitantes a dividendos e Pagamentos respeitantes a outras atividades de financiamento.

Para terminar, relativamente à PT, sobre a DACP convirá referir que a mesma foi elaborada para mostrar as alterações verificadas no capital próprio da PT ao longo dos anos de 2009 e 2010, neste caso em análise. Esta DF evidencia todos os movimentos ocorridos nos capitais da empresa, desde 31 de Dezembro de 2008 a 31 de Dezembro de 2010 e mostra o impacto no capital próprio da PT evidenciado na linha de designação Diferenças de conversão de demonstrações financeiras. A PT elaborou esta DF partindo do valor do capital próprio de 2008 ao qual acrescentou e deduziu todos os movimentos efetuados nos capitais ao longo do período contabilístico.

2. “ZON Multimédia – Serviços de Telecomunicações e Multimédia, SGPS, S.A.” – ZON¹⁶

Relativamente à ZON, no seu relatório a empresa apenas faz referência aos ajustamentos efetuados, com impacto no seu capital próprio, importando destacar o reconhecimento da anulação do Goodwill e ajustamentos de participações financeiras.

Quanto à anulação do Goodwill, esta deveu-se ao facto de a ZON começar a aplicar a NCRF 14. Com base nesta norma, procedeu à anulação das amortizações do Goodwill, reconhecidas até então, e posteriormente sujeitou o montante do Goodwill registado a testes de imparidade, o que levou à necessidade de um ajustamento do seu valor em cerca de 23 milhões de euros.

Para terminar, em relação à ZON e no que respeita aos ajustamentos de participações financeiras, importa referir que estes se devem essencialmente às partes de capital que a ZON detém em outras entidades. As alterações trazidas pelo SNC, às entidades detidas pela ZON, tiveram também influência nos investimentos por esta detidos havendo assim necessidade de reconhecimento de Goodwill.

¹⁶ Analisado com base no Relatório & Contas Individuais 2009 – ZON Multimédia – Serviços de Telecomunicações e Multimédia, SGPS, S.A. e no Relatório & Contas Individuais 2010 – ZON Multimédia – Serviços de Telecomunicações e Multimédia, SGPS, S.A.

3. “Oliveira e Irmão, S.A.” – OLI¹⁷

Quanto à OLI, através do seu relatório de contas do ano de 2010 podemos verificar que a entidade reexpressou as suas DF's de 2009 para que se encontrassem de acordo com o SNC. Ao efetuar as correções necessárias a OLI movimentou as contas de Resultados Transitados ou de capital próprio, com base na NCRF 3.

Começando, então, por analisar o Balanço da OLI verifica-se uma diminuição de cerca de 160 mil euros dos seus ativos. Esta diminuição deve-se ao facto de a entidade ter adotado o custo de aquisição, adicionado de encargos, como critério de valorimetria dos ativos e de ter considerado o valor que os mesmos tinham aquando da transição para SNC como o seu custo, no caso de terem sido reavaliados em períodos anteriores. Para aqueles que ainda não haviam sido reavaliados a OLI recorreu a uma entidade externa para proceder à sua reavaliação, originando esta reavaliação a necessidade de ajustamento ao montante dos ativos reconhecidos pela empresa.

Foi também efetuado um ajustamento ao montante das participações financeiras da OLI. O montante de cerca de 2 milhões de euros que se encontrava registado pelo MEP foi reclassificado como Outros ativos financeiros, uma vez que, de acordo com o SNC, não seria correta a sua anterior classificação, pois não respeita a definição de MEP patente no § 4 da NCRF 15.

Em relação à DR por Naturezas atesta-se que devido à impossibilidade de existirem situações extraordinárias em SNC os custos e proveitos extraordinários foram agregados com outros gastos e rendimentos operacionais nas rubricas de Outros gastos e perdas e Outros rendimentos e ganhos, respetivamente. Foi efetuado um ajustamento de cerca de 500 mil euros à rubrica de Gastos com pessoal devido à especialização dos prémios a pagar aos administradores, tendo por base os § 11 e 18 a 23 da NCRF 28.

¹⁷ Analisado com base no Relatório e Contas 2009 – Oliveira & Irmão, S.A. e no Relatório e Contas 2010 – Oliveira & Irmão, S.A.

Quanto à DFC não existe grande destaque a efetuar a não ser referir que no que respeita aos Fluxos de caixa das atividades de financiamento foi efetuada uma agregação dos montantes pagos e recebidos, sendo apresentado apenas o montante do saldo respeitante à rubrica Pagamentos respeitantes a financiamentos obtidos.

Para terminar, em relação à DACP importa referir que esta evidencia todos os movimentos ocorridos na rubrica de capital próprio, ao longo de cada período económico e que no ano de 2009 os montantes são especialmente influenciados pelas operações de conversão das DF's de POC para SNC, destacando-se as rubricas de Alterações de políticas contabilísticas e Diferenças de conversão de demonstrações financeiras.

Síntese

Tendo em conta o relatório de contas da OLI, pode concluir-se que esta aplicou pela primeira vez, em 2010 o SNC, e em especial a NCRF 3. Em consequência, as DF's de 2009, para que fosse possível a sua comparação com 2010, foram ajustadas tendo em conta as NCRF. A entidade procedeu assim a ajustamentos de conversão das DF's de 2009 e viu as suas DF's serem afetadas, pela conversão de POC para SNC. As situações que influenciaram as DF's, das três entidades em análise, foram essencialmente duas.

Por um lado, as amortizações/depreciações das entidades foram alvo de uma reversão influenciada pelo facto de em SNC não ser permitida a amortização do Goodwill reconhecido pelas entidades, sendo assim o mesmo sujeito a testes de imparidade anuais aplicáveis a partir de 2010, mas com reflexo às contas de exercícios anteriores. Por outro lado, um outro fator que afetou as DF's das entidades analisadas foi a atualização dos montantes detidos em empresas associadas. Com a aplicação do MEP as entidades sentiram necessidade de atualizar o montante das suas participações financeiras em consequência dos movimentos de transição efetuados pelas entidades participadas.

Capítulo IV

Conclusões

Considerações Finais

A expansão da economia tem influenciado os sistemas contabilísticos existentes provocando alterações em resultado da adoção das normas internacionais. Em Portugal, foi dado um enorme passo quando em 2010 se adotou o SNC aprovado pelo Decreto – Lei n.º 158/2019, de 13 de Julho, que sucede ao POC. O SNC, surgido de um processo desenvolvido na União Europeia, teve em vista a harmonização contabilística com as regras utilizadas na Europa. Esta situação foi influenciada pela necessidade de maior comparabilidade e transparência da informação financeira, na tomada de decisão.

O presente trabalho pretendeu analisar o impacto da adoção do SNC nas DF's das empresas portuguesas, ao nível do tratamento contabilístico e fiscal, comparativamente com o anterior normativo – POC. Concluiu-se que o SNC trouxe diversas alterações a nível contabilístico, para as entidades portuguesas, com maior impacto nas demonstrações de 2009, aquando da transição de POC para SNC o que originou a necessidade de ajustamentos às diversas rubricas das DF's. Importa destacar, com base nos casos analisados, as situações que maior impacto evidenciaram:

- ❖ As amortizações foram alvo de uma diminuição influenciada pela não permissão de amortização do Goodwill reconhecido;

- ❖ Atualização do montante das suas participações financeiras detidas em consequência dos movimentos de transição efetuados pelas entidades participadas.

A nível fiscal a grande alteração, influenciada pelo novo normativo contabilístico, relaciona-se com os custos aceites fiscalmente relativos às depreciações e amortizações. Com o SNC, deve usar-se, como regra geral, o método das quotas constantes como método de amortização dos ativos fixos tangíveis. Contudo, em POC as amortizações eram determinadas com base na fiscalidade, ou seja, tendo em conta o custo aceite fiscalmente. Esta realidade,

embora abarcando uma vertente fiscal, influenciou as DF's uma vez que as entidades se viram obrigadas a ajustar os montantes de amortizações registados, tendo em conta as regras do novo normativo.

O SNC não foi apenas um “veículo” que conduziu a alterações de regras e procedimentos. Também a estrutura existente foi alterada. Foram alteradas as DF's, o plano de contas e até o conjunto de regras a utilizar. Assim, pode admitir-se que o SNC é constituído por diversos “instrumentos”, a nomear:

- ❖ Bases para a apresentação de Demonstrações Financeiras;
- ❖ Modelos de Demonstrações Financeiras;
- ❖ Código de Contas;
- ❖ Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro;
- ❖ Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades;
- ❖ Normas Interpretativas.

A inexistência de abordagens semelhantes elaboradas, até então, por outros autores constitui simultaneamente uma limitação e uma mais-valia do trabalho desenvolvido. Com efeito, a análise que aqui se apresenta assume-se como uma instrumento de suporte e um importante ponto de partida para auditores, contabilistas e qualquer destinatário da informação financeira, elaborada pelas empresas portuguesas, uma vez que é indispensável que estes tenham conhecimento das alterações ocorridas com a adoção do SNC, de forma a poderem concluir, corretamente, sobre a informação financeira analisada.

No decorrer da realização da presente dissertação, particularmente no que respeita aos casos analisados, surgiram um conjunto de desafios, que devem ser considerados aquando da interpretação dos resultados aqui expressos. Com efeito, a falta de disponibilização de informação por parte das entidades, nos seus Relatórios de Contas, confere uma das maiores limitações e dificuldades sentidas. Outro aspeto que merece destaque prende-se com a dimensão das entidades portuguesas. Note-se que, as entidades portuguesas podem designar-se, na sua

maioria, como pequenas entidades; tal leva a que grande parte das NCRF existentes não seja de possível aplicação. Este fator, que impulsionou uma grande parte das entidades nacionais a aplicar a NCRF-PE, tornou-se um impeditivo à definição de conclusões acerca do impacto das NCRF, do SNC, na contabilidade em Portugal.

Desta forma, e em jeito de conclusão, propõe-se para uma futura investigação o estudo aprofundado das NCRF 13 e NCRF 15, pois da análise efetuada às contas das entidades portuguesas, suporte neste estudo, conclui-se que estas NCRF tiveram impacto nas DF's apresentadas, devido à transição de POC para SNC.

Referências Bibliográficas

Legislação:

- Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho;
- Lei n.º 20/2010 de 23 de Agosto;
- Portaria n.º 986/2009, de 7 de Setembro;
- Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro;
- Lei n.º 35/2010, de 2 de Setembro;
- Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de Março;
- Portaria n.º 104/2011, de 14 de Março;
- Portaria n.º 94/2013, de 4 de Março;
- Regulamento n.º 1606/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002;
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;

Relatórios:

- Relatório e Contas Individuais 2009 – Portugal Telecom, SGPS, S.A.
- Relatório e Contas Individuais 2010 – Portugal Telecom, SGPS, S.A.
- Relatório & Contas Individuais 2009 – ZON Multimédia – Serviços de Telecomunicações e Multimédia, SGPS, S.A.
- Relatório & Contas Individuais 2010 – ZON Multimédia – Serviços de Telecomunicações e Multimédia, SGPS, S.A.
- Relatório e Contas 2009 – Oliveira & Irmão, S.A.
- Relatório e Contas 2010 – Oliveira & Irmão, S.A.

Trabalhos Académicos:

- Matos, H.A.P., (2011). *A Adoção do Sistema de Normalização Contabilística e o seu Impacto nas Demonstrações Financeiras*. Tese de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Oliveira, H.M.S., Sousa, B.M.F., Teixeira, A. L. P. P. (2009, Junho). *O modelo das Demonstrações Financeiras no âmbito do SNC*. Paper apresentado na ACCID – ASSOCIACIÓ CATALANA DE COMPTABILITAT I DIRECCIÓ, Barcelona.
- Pires, Amélia M.M.; Rodrigues, Fernando J. P. A. (2008). *Os investimentos em imóveis: do POC ao SNC*. In XII Congresso de Contabilidade e Auditoria. Aveiro.

Livros:

- Aledo, J., Martínez, F. G., & Diazaraque, J. M. M. (2009). *FIRM-SPECIFIC FACTORS INFLUENCING THE SELECTION OF ACCOUNTING OPTIONS PROVIDED BY THE IFRS: EMPIRICAL EVIDENCE FROM SPANISH MARKET*, *Documentos de trabajo del Banco de España*, 26, pp. 9-39.
- Almeida, R. M. P., Dias, A. I., & Carvalho, F. (2009). *O novo Sistema de Normalização Contabilística - SNC explicado*. ATF - Edições Técnicas.
- Bandeira, A. M. A. (2010). *Activos Intangíveis e Actividades de I&D*. Vida Económica.
- Barros, A. J. N. de. (2008). *A Contabilização dos Contratos de Construção IAS 11*. (V. Economica, Ed.).
- Brás, F. A. (2010). O impacto do SNC na análise financeira. *CONTABILIDADE & EMPRESAS*, 10–16.
- Correia, L. A. (2009). SNC vs POC – Uma primeira abordagem. *Revisores e Auditores*, 46, 28–42.

- Costa, A. P. da. (2011). *Depreciações e amortizações no SNC: alterações contabilísticas e impacto fiscal*. (C. Editora, Ed.) (1ª Edição.).
- Costa, C. B. da, & Alves, G. C. (2013). *Contabilidade Financeira*. (8ª Edição.) Rei dos Livros.
- Ferreira, R. M. F., & Costa, A. P. da. (2010). O novo Sistema de Normalização Contabilística.
- Franco, P., & Roque, P. (2010). POC e SNC: impactos para os utentes das demonstrações financeiras. *Jornal de Negócios*, 17316, 33.
- Gomes, J., & Pires, J. (2010). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística - Teoria e Prática*. Vida Económica.
- Grenha, C., Cravo, D., Baptista, L., & Pontes, S. (2009). *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012). Factors influencing the preparedness of large unlisted companies to implement adapted International Financial Reporting Standards in Portugal. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21, 169-184.
- Guimarães, J. C. (2007). A estrutura conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC. *CONTABILIDADE*, 42–56.
- Hellman, N. (2011). Soft Adoption and Reporting Incentives: A Study of the Impact of IFRS on Financial Statements in Sweden. *Journal of International Accounting Research: Spring*, 10, 61-83.
- Iatridis, G. (2010). International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information. *International Review of Financial Analysis*, 19, 193-204.
- Jones, S., & Finley, A. (2011). Have IFRS made a difference to intra-country financial reporting diversity?, *The British Accounting Review*, 43, pp. 22-38.
- Nabais, C., & Nabais, F. (2010). *Prática Contabilística de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC)*. Lidel - Edições Técnicas.
- Oliveira, H. M. S. De, Souza, B. M. F. De, & Teixeira, A. L. P. P. (2010). O Modelo Das Demonstrações Financeiras De Acordo Com O Sistema De Normalização Contabilística (Snc). *Revista Universo Contábil*, 101–120.

- Oliveira, H. M. S. de, Sousa, B. M. F. de, & Teixeira, A. L. P. C. P. (2010). A apresentação das Demonstrações Financeiras de acordo com o SNC. In J. C. Amorim (Ed.), *Sistema de Normalização Contabilística - Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*. Porto: Vida Económica.
- Pires, A. (2009). *SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILISTICA DO POC AO SNC*. Publisher Team.
- Pontes, S. (2009). *SNC - PASSIVOS CORRENTES E NÃO CORRENTES*.
- PricewaterhouseCoopers. (2009). SNC vai ter impacto positivo no acesso ao crédito e na internacionalização. *CONTABILIDADE & EMPRESAS*, 18–19.
- Rodrigues, A. M., Carvalho, C., Cravo, D., & Azevedo, G. (2010). *SNC Contabilidade Financeira: Sua Aplicação*. Edições Almedina.
- Rodrigues, J. (2012). *Sistema de Normalização Contabilística SNC Explicado* (3ª edição.). Porto Editora.
- Rodrigues, P. de J., Ferreira, R. P., & Editora, P. (2009). *SNC Todas as perguntas e respostas* (p. 112). Porto Editora.
- Silva, E. P. da, & Silva, A. C. P. da. (2010). *SNC Manual de Contabilidade* (1a ed.). Rei dos Livros.

WebGrafia (Outros dados consultados):

- <http://www.portal-gestao.com/gestao/contabilidade/item/6462-ncrf-17-%E2%80%93-agricultura-s%C3%ADntese-exemplos-e-coment%C3%A1rios.html>, consultado em 12 de Abril de 2013;
- <http://factos-contabilisticos.dashofer.pt/?s=modulos&v=capitulo&c=3698>, consultado em 12 de Abril de 2013;
- <http://www.portaladm.adm.br/CI/CI9.htm>, consultado em 19 de Abril de 2013;
- http://www.g-10.net/11_6.htm, consultado em 19 de Abril de 2013;

- <http://www.iapmei.pt/iapmei-art-03.php?id=814>, consultado em 21 de Abril de 2013;
- <http://www.portal-gestao.com/gestao/contabilidade/item/6455-ncrf-10-%E2%80%93-custo-dos-empr%C3%A9stimos-obtidos-s%C3%ADntese-exemplos-e-coment%C3%A1rios.html>, consultado em 23 de Abril de 2013;
- <http://www.portal-gestao.com/gestao/contabilidade/item/6457-ncrf-12-%E2%80%93-imparidade-de-activos-s%C3%ADntese-exemplos-e-coment%C3%A1rios.html>, consultado em 01 de Maio de 2013;
- <http://www.moneris.pt/pt/noticias.php?ref=186>, consultado em 08 de Maio de 2013;
- <http://www.portal-gestao.com/gestao/contabilidade/item/6473-ncrf-26-%E2%80%93-mat%C3%A9rias-ambientais-exemplos-e-coment%C3%A1rios.html>, consultado em 24 de Maio de 2013;
- <http://www.portal-gestao.com/gestao/contabilidade/item/6474-ncrf-27-%E2%80%93-instrumentos-financeiros-exemplos-e-coment%C3%A1rios.html>, consultado em 25 de Maio de 2013;